



Skattenytt 7/2018

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



Jan Syversen,
dr. juris Advokat (H),
Syversen Law

Innholdsfortegnelse

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 18-052 Argentum	1
SkN 18-053 Salmar	17
SkN 18-054 Ericsson	27
TINGRETTSDOMMER	39
SkN 18-055 Toårsfristen i ligningsloven § 6 nr. 3 bokstav a	39
SkN 18-056 Klassifisering og tilordning av inntekt	50
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	57
SkN 18-057 Skds domskommentar til Argentum-dommen	57
SkN 18-058 Skd domskommentar til Ericsson-dommen	61
SkN 18-059 Skds domskommentar til Salmar-dommen	64

Høyesterettsdommer

SkN 18-052 Argentum

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Høyesterett: Dom av 28. februar 2018. **Saksnr.:** HR-2018-391-A

Dommere: Dommerne Matheson, Høgetveit Berg, Bull, Indreberg, Tønder.

Ankende part: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Anders F. Wilhelmsen)

Ankemotpart: Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS og Varner PE AS (advokat Peter Hammerich – til prøve).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om forvaltningshonorar som private equity-fond betaler til fondsforvalter fullt ut var fradragsberettiget ved ligningen av fondets deltakere etter sktl. § 6-24.

Kort omtale av dommen: *i) Innledning – sakens bakgrunn:* En rekke fondsinvesteringsselskaper – heretter betegnet som Argentum mfl. – investerte beløp i to private equity fond (PE-fond) – CapMan IX og Norvestor VI. Fondene var etablert som "limited partnerships" på Guernsey. For hvert av fondene gjaldt det en særskilt fondsavtale.

Et PE-fond ligner på norske kommandittselskap hvor ankemotpartene – Argentum mfl. – var deltakere med begrenset ansvar. Etter fondsavtalen var forvaltningen av CapMan-fondet overlatt til general partner i fondet (GP) som var CapMan IX GP. Tilsvarende var Norvestor VI GP partner i det andre fondet.

CapMan IX har inngått avtale med norske og utenlandske selskaper innen gruppen – herunder CapMan Norway AS om forvaltningen av fondet. Tilsvarende utførte Norvestor VI GP forvaltningen av fondet med samme navn. Også her var selve forvaltningen av fondet satt bort til en egen forvalter, Norvestor Equity AS.

Forvaltningsoppdraget kan inndeles i fem hovedgrupper: i) å identifisere investeringsmuligheter, ii) utarbeide investeringsanbefalinger, iii) gjennomføre investeringer i samarbeid med eksterne rådgivere, iv) forvalte investeringene gjennom aktivt eierskap og v) forberede og gjennomføre salg eller børsnotering.

For tjenestene betaler fondene 2 % av investert beløp til GP. Eksterne rådgivere – advokater og meglere fakturerer fondene direkte for nødvendige tjenester vedrørende utføringen av konkrete transaksjoner.

ii) Ligning/fravik: Ved ligningen for 2012 krevde Argentum fondsinvesteringer AS fradrag for andel underskudd i CapMan IX på noe i overkant av 4,3 MNOK som utgjorde andel underskudd i fondet i denne perioden.

Underskuddet i det indre selskap som Argentum mfl. deltok i, utgjorde noe i overkant av 8,4 MNOK samme år i Norvestor VI-fondet og om lag 6,2 MNOK året etter (2013).

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) kom i vedtak 20.04.15 til at bare 60 % av forvaltningshonorarene utgjorde "kostnad som pådras for å erverve inntekt", mens 40 % måtte anses for "ervervs- og realisasjonskostnader" som ikke var fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 (2). Argentum mfl. gjorde krav på fradrag for 90 % av kostnadene.

iii) Rettslig overprøving: Argentum mfl. reiste sak, men Bergen tingrett frifant staten i sin dom av 22.06.16. Staten ble også tilkjent saksomkostninger.

Saken ble påanket til Gulating lagmannsrett for så vidt gjaldt anvendelsen av sktl. § 6-24. Lagmannsretten fant at ligningen av Argentum Fondsinvesteringer for 2012 for investeringen i CapMan IX måtte oppheves. Det samme gjaldt Argentum og en del andre deltakere i Norvestor VI hvor ligningen for 2012 og 13 ble opphevet. Staten v/SfS ble ilagt saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett som i sum utgjorde kr 511.673.

Lagmannsretten mente at fradragsretten måtte løses ut i fra hovedformåls læren i skatteretten, og at det viktigste formålet med honoraret var inntektstilknyttet, hvor det foreligger fradragsrett.

Staten v/SfS påanket avgjørelsen, men Høyesterett kom til samme resultat som lagmannsretten og forkastet anken – dog med en litt annen begrunnelse. Ankemotpartene ble tilkjent saksomkostnader for Høyesterett med kr 351.000.

iv) Høyesteretts syn: Etter fritaksmetoden – sktl. § 2-38 – er inntekter i form av aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer ikke skattepliktig for aksjeselskaper og tilsvarende tap ikke fradragsberettiget.

Ved lovendring 09.12.12 ble det innført fradrag for kostnader pådratt til erverv av inntekter fritatt etter sktl. § 2-38, men med unntak for "ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres" – i dommen kalt transaksjonskostnader.

1. Den rettslige side:

Hovedspørsmålet i saken var ifølge Høyesterett om et forvaltningshonorar i PE-bransjen kunne deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel.

Høyesterett la til grunn at forvalterens arbeid med konkrete transaksjoner, som ikke er fradragsberettiget, utgjorde en kvantifiserbar andel av forvaltningsoppdraget og følgelig hva honoraret skulle dekke. Den rettslige karakter av det utførte arbeid måtte være avgjørende for fradragsretten og ikke måten honoraret ble avregnet på. Høyesterett fant heller ikke at det eksisterte en fast rettsoppfatning om at deler av forvaltningshonorar i PE-bransjen som gjaldt kostnader til transaksjonsarbeid ikke kunne skilles fra kostnader til forvaltning. At det kunne være praktiske vansker til å skille mellom transaksjonsarbeid og forvaltningen for øvrig var altså ikke avgjørende. Når honoraret altså dekket både tjenester som var

fradragsberettigede og tjenester som ikke medførte fradragsrett, måtte det følgelig foretas en oppdeling for å kunne fastslå hva som var fradragsberettiget.

Det fastslås i denne forbindelse at hovedformåls læren – hva som var hovedformålet med å pådra seg en kostnad – ikke kunne få betydning i en sak som denne. Denne lære var reservert for de tilfeller hvor *en og samme kostnad* var pådratt med flere formål – hvor altså fradragsretten ville avhenge av om hovedformålet med å pådra seg kostnaden, var knyttet til et skattepliktig inntektserverv. Men prinsippet gjaldt ikke i denne sak hvor skattyter faktisk ble fakturert for ulike tjenester – for kjøp og salg av aksjer som ikke var fradragsberettiget og for selve porteføljeforvaltningen som var fradragsberettiget. Og når slike tjenester ble fakturert under ett, måtte det følgelig skje en oppdeling for å finne frem til hva som var skattemessig fradragsberettiget.

HR konkluderte etter dette med at staten måtte få medhold i at forvaltningshonoraret måtte deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel etter sktl. § 6-24 første ledd og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel etter annet ledd i denne paragraf.

2. Skjønnsutøvelsen:

Argentum mfl. gjorde gjeldende at skjønnsutøvelsen ikke var forsvarlig, men fremsto som vilkårlig noe som førte til et åpenbart urimelig resultat.

HR tok utgangspunkt i selvangivelsesplikten og skattepliktiges plikt til å opptre aktsomt og lojalt for å bidra til oppfyllelsen av skatteplikten, jf. lignl. § 4-1, nå sktfvl. § 8-1. Og ligningsmyndighetene kan fravike skattepliktiges oppgaver hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 8-1. Hvis ligningsmyndighetene legger et annet faktum til grunn enn det som fremgår av den skattepliktiges oppgaver, så må dette skje etter en fri bevisbedømmelse, jf. bl.a. uttalelser i Enskilddommen - Rt-2009-105.

Hvis skattepliktige ikke oppfyller sin opplysningsplikt, kan ikke dette medføre at den skyves over på skattemyndighetene jf. bl.a. Rt-2012-1025 (Norland). Videre må skattyter kunne underbygge sine verdianslag, jf. Rt-2008-1397 (Alvdal bygg).

SfS la opprinnelig til grunn at 30 % av honoraret gjaldt fradragsberettiget fondsforvaltning, mens Argentum mfl. hevdet at 80-90 % av fakturaene gjaldt fradragsberettiget arbeid. Kontoret fattet deretter vedtak som begrenset fradragsretten til 60 % av honorarene for begge fond – altså samme fordeling både for CapMan- og Norvestor-fondene.

Høyesterett presiserer at domstolene har full overprøvingsrett av "verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn" ved ligningsfastsettelsen fordi de ikke inneholder de samme elementer som begrunner begrensninger i overprøving av fritt forvaltningsskjønn. Og ved denne vurdering fremsto det som uforklart hvorfor det var anvendt samme prosentvis fordeling mellom fradrags- og ikke fradragsberettigede kostnader i to forskjellige fond – hvor det ene (CapMan) var fullinvestert, mens det andre (Norvestor) var det motsatte – tidlig i livsløpet. Og da kunne man ikke legge samme prosentvis fordeling til grunn for de to nokså ulike fondsinvesteringer. Og da fremsto ikke ligningsmyndighetene skjønnsutøvelse som "godt overveid og begrunnet" – og måtte altså oppheves. – Anken ble altså forkastet og Høyesterett var ikke mer i tvil enn at den ankende part ble pålagt å dekke motpartens sakskostnader.

Referentens kommentarer:

Fradragsspørsmålet: Dette spørsmål fremstår etter min mening som lite tvilsomt. Ved kjøp av en enkeltstående tjeneste eller ett fysisk objekt som brukes til flere formål – både i virksomhet og til private formål – så vil *hovedformålet* være avgjørende for fradragsretten, se for eksempel ABC 2017/2018 s. 728 hvor det uttales:

Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det som utgangspunkt avgjørende for fradragsretten hvilket formål som må antas å ha vært avgjørende (hovedformålet).

Fradragsrett er betinget av at tilknytningen til inntektservervet er det vesentligste formålet, se bl.a. HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188) (Anth. B. Nilsen), Utv.1965/456 (Rt. 1964/954) (Kosmos), HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) og Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold).

Dette tilfellet gjaldt imidlertid kjøp av en form for kombinerte tjenester hvor visse deler av tjenesten var fradragsberettiget, mens andre deler av tjenesten ikke var det. At man i et slikt tilfelle må foreta en oppdeling for å finne omfanget av den del av det fakturerte beløp som gjelder de leverte tjenester som medfører fradragsrett, synes etter min mening relativt opplagt. Og det var det ligningsmyndighetene hadde gjort – og som de fikk medhold i, se konklusjonen i avsnitt 69 i dommen.

Skjønnsutøvelsen: Når man skal foreta et slikt skille mellom fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede tjenester, må ligningsmyndighetene utøve et skjønn. HR tok ikke standpunkt til om SfS i ligningsvedtakene skulle ha begrunnet nærmere den skjønsmessige fordeling av honoraret mellom fradragsberettiget og ikke fradragsberettiget del. Men det var en klar svakhet ved vedtakene at det ble anvendt samme skjønsmessige fordeling mellom CapMan og Norvestor fondene når det var en klar forskjell mellom disse fond – det ene var fullinvestert, mens det andre som nevnt var "tidlig i livsløpet". Her var det altså en avgjørende svakhet ved skjønnsutøvelsen som ikke var nærmere begrunnet i vedtaket – slik jeg leser dommen. Og denne svakhet førte til at vedtakene måtte oppheves. Dette kan kanskje virke noe strengt – men det fremstår avgjort som en mangel ved skjønnsutøvelsen når ligningsmyndighetene ikke differensierte mellom de to ulike fond hvor det fremsto som sannsynlig at fordelingen mellom fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede tjenester ikke kunne være helt like.

Og da blir det en ny runde i saken hvor ligningsmyndighetene må foreta et nytt skjønn som nødvendigvis må bli forskjellig for de to fond. Og det blir jo heller ingen lett avgjørelse hvor resultatet ikke nødvendigvis fremstår som opplagt - men det er jo ikke uvanlig i skjønnsaker.

Syv.

(1) Dommer **Matheson:** Saken gjelder spørsmålet om forvaltningshonorarer som private equity-fond betaler til en fondsforvalter, er fullt ut fradragsberettiget ved ligningen av deltakerne i fondet.

(2) Private equity – PE – er en betegnelse finansbransjen bruker på investeringer som fortrinnsvis skjer i unoterte selskaper med tanke på å utvikle dem for gevinst ved senere salg. Egenkapitalen hentes fra investorer og organiseres i en fondsstruktur.

(3) Utviklingen av private equity-fondenes porteføljeselskaper gjøres gjennom aktiv eierstyring. Investeringsobjektene er derfor gjerne virksomheter med potensial for høy vekst og avkastning.

De styrkes gjennom tilførsel av kapital og ulike typer av kompetanse. Siktemålet er å kunne realisere dem med høyest mulig gevinst for fondet. På den måten får deltakerne i fondet størst mulig avkastning på investert kapital.

(4) Ankemotpartene – i fellesskap benevnt Argentum mfl. – er norske aksjeselskaper som har investert beløp av ulik størrelse i de to private equity-fondene CapMan Buyout IX Fund A L.P. og Norvestor VI, L.P. I det følgende blir fondene omtalt som henholdsvis CapMan IX og Norvestor VI.

(5) CapMan IX og Norvestor VI er etablert som såkalte «limited partnerships» på Guernsey. For hvert av fondene gjelder en «Limited Partnership Agreement» – heretter også omtalt som «fondsavtalen».

(6) Etableringen på Guernsey har sammenheng med at fondene opererer i et verdensomspennende finansmarked. I dette markedet har jurisdiksjonen på Guernsey opparbeidet høy tillit blant internasjonale investorer.

(7) Et PE-fond har mange likhetstrekk med et norsk kommandittselskap. General Partner – hovedmannen – i CapMan IX er CapMan (Guernsey) Buyout IX GP Limited – heretter CapMan IX GP. I Norvestor VI er det Norvestor General Partner LP som er General Partner.

(8) Ankemotpartene er deltakere med begrenset ansvar – limited partners – i de to fondene; enten direkte eller som stille deltakere i indre selskaper som har tegnet seg for andeler i fondene. Innskuddene er da gjort gjennom et saminvesteringsprogram der ulike Argentum-selskaper er førende, herunder Argentum Fondsinvesteringer AS. Dette selskapet er 100 prosent eid av staten v/Nærings- og fiskeridepartementet. Selskapet er etablert for å være statens spesialiserte kapitalforvalter av PE-fond. For de spørsmål saken gjelder, er det ikke nødvendig å redegjøre ytterligere for de selskapsrettslige forhold i fondsstrukturen.

(9) Et PE-fond har et styre, men normalt ingen egne ansatte til å utføre forvaltning eller daglig drift av fondet. Dette gjøres vanligvis i henhold til en forvaltningsavtale med fondets General Partner; eventuelt en egen forvalter.

(10) Etter fondsavtalen for CapMan IX er forvaltningen overlatt til CapMan IX GP. Forvalterens myndighet og oppgaver er etter avtalens artikkel 6.2 bokstav c blant annet angitt som:

«to identify, evaluate and negotiate investment opportunities and to acquire, underwrite, hold, sell, exchange, convert or otherwise dispose of Investments for the account of the Partnership and to enter into investment agreements on behalf of the Partnership or to appoint attorneys or other agents to do so on its behalf;»

(11) CapMan IX GP har i henhold til fullmakten inngått avtaler med egne forvaltningsselskaper om forvaltningen av fondet; nærmere bestemt CapMan Capital Management Oy, CapMan AB, CapMan Invest AS og CapMan Norway AS.

(12) For så vidt gjelder Norvestor VI, utføres forvaltningen av Norvestor VI GP. Forvalteren har etter denne fondsavtalens artikkel 5.3.1 bokstav b tilsvarende myndighet som General Partner i CapMan IX. Norvestor VI GP har inngått avtale med Norvestor Equity AS om selve forvaltningen.

(13) Partene er enige om at et forvaltningsoppdrag grovt kan inndeles i fem hovedoppgaver, slik også lagmannsretten har lagt til grunn. Disse oppgavene er:

- 1) Identifisere investeringsmuligheter.
- 2) Utarbeide investeringsanbefaling, herunder forhandle avtaleverk for investeringen – ofte ved hjelp av eksterne rådgivere.
- 3) Gjennomføre investeringer i samarbeid med eksterne rådgivere, herunder finansielle og juridiske rådgivere slik som meglere og advokater.
- 4) Forvalte investeringene gjennom aktivt eierskap, med et særlig fokus på å profesjonalisere og optimalisere virksomheten i alle ledd – det vil si operasjonelt, finansielt og på styre- og ledelsesnivå mv. Forvalteren skal gjennom sitt aktive eierskap være en støttespiller for det enkelte porteføljeselskap, men ikke være en del av den daglige ledelsen i selskapet. Typisk vil forvalteren inneha styreverv, rekruttere ny ledelse, utarbeide forretningsstrategi, samt identifisere og bistå ved oppkjøp som kan komplettere erverv som allerede er foretatt.
- 5) Forberede og gjennomføre salg eller børsnotering.

(14) For disse tjenestene betaler fondene i foreliggende sak et fast, årlig honorar til General Partner – som altså har satt forvaltningsoppgavene ut til andre selskaper. Det er opplyst – og uomstridt – at eksterne rådgivere som meglere og advokater fakturerer fondene direkte for tjenester som er nødvendige for gjennomføringen av konkrete transaksjoner. Forvaltningshonoraret dekker på dette punktet bare forvalterens eget arbeid med den konkrete transaksjonen.

(15) I foreliggende sak er honoraret satt til 2 prosent av den enkelte deltakers investerte beløp etter nærmere angitte definisjoner og kriterier i avtaleverket, jf. CapMan-avtalen punkt 10 om «Management Fee» og Norvestor-avtalen punkt 11 om «General Partner's Share».

(16) Fondene er ikke egne skattesubjekter, men utenlandske deltakerlignede selskaper der de norske deltakerne er underlagt såkalt deltakerligning, jf. skatteloven § 10-41 jf. § 10-40. Beskatning foretas etter dette på den enkelte deltakers – og ikke selskapets – hånd. Resultatet for deltakerne settes til deres andel av selskapets overskudd eller underskudd, fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skatteyder. Det er de norske skattereglene som er avgjørende ved fastsettelsen av det resultat som skal fordeles på deltakerne – her ankemotpartene.

(17) Ved ligningen for 2012 krevde Argentum Fondsinvesteringer AS fradrag for 4 309 800 kroner. Beløpet utgjorde etter deltakeroppgaven selskapets andel av underskuddet i CapMan IX dette året.

(18) Det indre selskap som Argentum mfl. deltar i, krevde for samme år fradrag for 8 482 626 kroner i Norvestor VI i samsvar med hva som var angitt som andel av underskuddet i dette fondet. For 2013 ble det krevd fradrag for 6 161 131 kroner.

(19) Sentralskattekontoret for storbedrifter tok under ligningsbehandlingen opp spørsmålet om dokumentasjonsplikten for det fremførte underskuddet. Kontoret ba etter hvert også om kommentarer til fordelingen av forvaltningshonoraret på fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede kostnader.

(20) For så vidt gjaldt honoraret, mente Sentralskattekontoret at det etter skatteloven § 6-24 måtte foretas en oppdeling og skjønnsmessig fastsettelse av hvor stor del som var fradragsberettiget som «kostnad som pådras for å erverve inntekt». I et utkast til vedtak la kontoret til grunn at 30 prosent av honoraret var kostnader med tilknytning til forvaltningen, og som ga rett til fradrag. Ankemotpartene bestred at det skulle foretas noen oppdeling, og gjorde uansett gjeldende at andelen som kunne trekkes fra, måtte være betydelig høyere.

(21) Sentralskattekontoret kom i vedtak 20. april 2015 til at 60 prosent av forvaltningshonoraret måtte anses som kostnader knyttet til forvaltningen, og som ga rett til fradrag. Ankemotpartenes ligninger ble endret gjennom et tillegg i inntektene i samsvar med dette.

(22) Argentum mfl. reiste ved stevning 18. september 2015 søksmål for Bergen tingrett, der det ble nedlagt påstand om at ligningen for de aktuelle inntektsårene måtte oppheves.

(23) Bergen tingrett avsa 22. juni 2016 dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS, og Varner PE AS dømmes til å betale innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse sakskostnader med kr 294.383,12 – tohundreogtjue tusen tre hundre og åttitre kroner og tolv øre – til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.»

(24) Fondene anket dommen til lagmannsretten for så vidt gjaldt anvendelsen av skatteloven § 6-24. Tingrettens avgjørelse av dokumentasjonspliktens omfang ble ikke påanket.

(25) Gulating lagmannsrett avsa 29. mai 2017 dom med slik domsslutning:

«I. Vedrørende Argentum Fondsinvesteringer AS' investering i CapMan IX:

1. Ligningen for Argentum Fondsinvesteringer AS for inntektsåret 2012 oppheves.

II. Vedrørende NPEP Norvestor VI IS m/deltakeres investering i Norvestor VI:

1. Ligningen for Argentum NPEP AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
2. Ligningen for Argentum Fondsinvesteringer AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
3. Ligningen for Varner PE AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
4. Ligningen for Argentum Investment Partner AS for 2012 og 2013 oppheves.
5. Ligningen for Bradbenken Partner AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
6. Ligningen for Tomte Forvaltning AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
7. Ligningen for Lærdal Finans AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.

8. Ligningen for Grieg International AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.

9. Ligningen for Freyer Forvaltning AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.

III. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter til Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Varner PE AS, Argentum Investment Partner AS, Bradbenken Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS og Freyer [Forvaltning AS] 347 073 – trehundreogførtisjutusenogsyttitre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

IV. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter til Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Varner PE AS, Argentum Investment Partner AS, Bradbenken Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS og Freyer [Forvaltning AS] 164 600 – etthundreogsekstifiretusensekshundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.»

(26) Lagmannsretten mente spørsmålet om fradragsrett for forvaltningshonoraret måtte løses ut fra hovedformåls læren i skatteretten. Avgjørende for fradragsretten var etter dette hva som må anses som det viktigste formålet med honoraret. Lagmannsretten fant det «ikke tvilsomt at dette er de inntektstilknyttede formål hvor det foreligger fradragsrett».

(27) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken står i samme stilling som for lagmannsretten.

(28) Den ankende part – staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter – har i det vesentlige gjort gjeldende:

(29) En del av det arbeidet forvalteren gjør, og som dekkes av honoraret, knytter seg til erverv og realisasjon av selskaper – såkalt transaksjonsarbeid. Slikt arbeid faller inn under skatteloven § 6-24 andre ledd om «ervervs- og realisasjonskostnader» som ikke gir rett til fradrag. Da man innførte fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie inntekter, ble det i forarbeidene uttrykkelig uttalt at en selskapsaksjonær «ikke på noe tidspunkt» vil ha fradragsrett for transaksjonskostnader.

(30) Praktiske problemer med å dokumentere eller kvantifisere transaksjonsrelatert arbeid som det ikke gis fradrag for, kan ikke begrunne at lovens klare regel fravikes. Slike vanskeligheter må løses ved at fradragets størrelse fastsettes ved skjønn.

(31) Hovedformåls læren omfatter ikke en situasjon der deler av honoraret etter sin rettslige karakter vitterlig ikke gir fradragsrett. Læren kommer til anvendelse i situasjoner der en og samme kostnad skal oppfylle flere formål. Den anvendes ikke i situasjoner der det er tale om to eller flere kostnader. I de sist nevnte tilfellene er det kostnadens rettslige karakter som er avgjørende for fradragsretten.

(32) Ved skjønnsfastsettelsen vil man i mangel av nærmere opplysninger måtte ta utgangspunkt i en 50-50-fordeling. Om fradragsretten er større eller mindre, beror på de konkrete omstendigheter.

(33) I norsk skatterett gjelder et grunnleggende selvangivelsesprinsipp. Argentum mfl. har ut over en generell redegjørelse ikke anstrengt seg for å belegge sine prosentanslag nærmere. Staten har ingen plikt til å legge skattyters egen redegjørelse opprøvd til grunn når denne ikke er underbygget av noen form for dokumentasjon. I en slik situasjon har staten heller ingen plikt til selv å undersøke situasjonen nærmere.

(34) De forhold skattyter har pekt på, er tilstrekkelig hensyntatt ved skjønnsutøvelsen. Prosentfordelingen i vedtakene sammenlignet med det utgangspunktet Sentralskattekontoret opprinnelig tok, viser dette.

(35) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(36) Ankemotpartene – Argentum mfl. – har i det vesentlige gjort gjeldende:

(37) Det betales et samlet honorar for de tjenester forvalteren yter. Honoraret dekker et arbeid som utgjør et integrert hele. Ved forvaltningen glir ulike arbeidsoperasjoner over i hverandre i en kontinuerlig prosess uten klare skillelinjer eller start- og stoppunkter. Arbeidsoperasjonene kan følgelig ikke skilles fra hverandre og kvantifiseres i fradragsberettigete og ikke fradragsberettigete ytelser.

(38) Hovedformålet med forvaltningsoppdraget er å utvikle selskapsporteføljen med tanke på erverv av skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38. Kostnader til slike tjenester er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24 første ledd. Den delen av forvalterens arbeid som er rettet mot gjennomføringen av konkrete transaksjoner, og som ikke er fradragsberettiget, er svært begrenset. Man har ingen systemer for å måle hvilket omfang dette arbeidet har. For fondet som bare har avtale med General Partner om betaling av et samlet honorar, er det ikke mulig å kvantifisere dette. Det meste av slikt arbeid faller dessuten utenfor forvaltningsoppdraget, og faktureres fondet direkte av eksterne rådgivere som utfører det konkrete transaksjonsarbeidet forvalteren har initiert.

(39) Når et fond er fullinvestert og porteføljeselskapene er i utviklingsfasen gjennom aktiv eierstyring, påløper det ikke transaksjonskostnader. I denne fasen er forvaltningshonoraret derfor fradragsberettiget i sin helhet. Det er glidende overganger mellom de ulike fasene. Også dette vanskeliggjør en oppdeling av honoraret i utviklingsarbeid og transaksjonsarbeid gjennom fondets levetid.

(40) I Skatteetatens egen Skatte-ABC 2017/18 heter det at dersom en kostnad har tilknytning både til erverv av aksjer eller andre formuesobjekter og til den løpende drift, vil hovedformålet

være avgjørende for fradragsretten. Dette bekrefter at hovedformålslæren kommer til anvendelse på det spørsmålet saken reiser. Etter denne læren er formål som objektivt sett er det vesentligste, avgjørende for fradragsretten.

(41) Beskrivelsen av forvalterens hovedoppgaver forteller at honorarets vesentligste formål er å dekke forvalterens arbeid med inntektstilknyttede oppgaver; ikke arbeidet med konkrete transaksjoner. Av dette følger at hele forvaltningshonoraret er fradragsberettiget.

(42) De omtvistede ligningsvedtakene viser uansett at Sentralskattekontoret har begrenset kunnskap om – og liten forståelse for – hvordan private equity-bransjen arbeider. Ankemotpartenes egen redegjørelse for hvor tyngdepunktet i forvalteroppgaven ligger, er fraveket uten noen nærmere forklaring. Den konkrete tallfestingen er heller ikke begrunnet. Til tross for at det i vedtakene er lagt til grunn at fondene befinner seg i forskjellige faser av investeringsperioden, er dessuten samme prosentvise fordeling av kostnadene lagt til grunn for fradragsretten. Skjønnets fremstår derfor som ubegrunnet og vilkårlig. Begge vedtakene må etter dette anses ugyldige og oppheves.

(43) Ankemotpart nr. 1 – Argentum Fondsinvesteringer AS – har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Argentum Fondsinvesteringer AS' sakskostnader for Høyesterett.»

(44) Ankemotpart nr. 1-9 – Argentum mfl. – har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Argentum Fondsinvesteringer AS', Argentum NPEP AS', Bradbenken Partner AS', Argentum Investment Partner AS', Tomte Forvaltning AS', Lærdal Finans AS', Grieg International AS', Freyer Forvaltning AS' og Varner PE AS' sakskostnader for Høyesterett.»

(45) **Mitt syn på saken**

(46) Etter fritaksmetoden – jf. skatteloven § 2-38 – er hovedregelen at aksjeselskaper ikke er skattepliktige for inntekt eller fradragsberettiget for tap ved aksjeutbytte eller salg av aksjer. Formålet med metoden er å unngå kjedebeskatning av selskapsoverskudd.

(47) Før innføringen av fritaksmetoden var aksjeinntekter skattepliktige for selskapsaksjonærer. Aksjonærene hadde derfor fradragsrett etter hovedregelen i skatteloven § 6-1 for alle kostnader med tilknytning til slike inntekter. Kjøpesum for aksjen og kostnader som hadde direkte sammenheng med anskaffelsen eller realisasjon av aksjen, var imidlertid ikke direkte fradragsberettiget, men skulle aktiveres. Disse kostnadene kom først til fradrag ved gevinst- eller tapsoppgjøret ved realisasjon av aksjen.

(48) Fritaksmetoden innebar opprinnelig at kostnader tilknyttet skattefrie aksjeinntekter ikke lenger kunne føres til fradrag fordi den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare

omfattet kostnader som hadde sammenheng med skattepliktige inntekter. En konsekvens av dette var at verken aktiveringspliktige eller løpende kostnader kom til fradrag på noe tidspunkt.

(49) I Ot.prp.nr.1 (2005–2006) foreslo departementet å innføre et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1. Fradragsretten skulle avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris; «en grensedragnings som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål». Forslaget ble ved lov 9. desember 2005 nr. 113 vedtatt som skatteloven § 6-24 og gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

(50) Skatteloven § 6-24 lyder:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.»

(51) Kostnader som omhandlet i andre ledd – og som det altså ikke gis fradragsrett for – kan samlet omtales som transaksjonskostnader.

(52) Om begrensningene i fradragsretten heter det i proposisjonen side 63-64:

«Etter departementets forslag skal fradragsretten ikke omfatte kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader. Skillet mellom løpende fradragsberettigede eierkostnader og ikke fradragsberettigede kostnader, skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader. Det innebærer at selskapsaksjonær ikke på noe tidspunkt vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. Som eksempel på kostnader som ikke vil være fradragsberettiget, i tillegg til kjøpesum, kan nevnes kostnader til meklere, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrett til aksjer mv.»

(53) Hovedspørsmålet i saken er om et forvaltningshonorar i private equity-bransjen er en kostnad som kan deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel, eller om honoraret uansett må ses som en kostnad til én samlet tjeneste der tjenestens hovedformål er avgjørende for fradragsretten.

(54) Jeg har innledningsvis gjengitt en fem-punkts oversikt over de ulike oppgavene en fondsforvalter har. De nærmere detaljene i hva et slikt forvaltningsoppdrag går ut på, fremgår av korrespondanse som er fremlagt i saken, og av de skriftlige erklæringene som er avgitt for Høyesterett av representanter for ankemotpartene.

(55) På bakgrunn av det samlede materialet legger jeg til grunn at en svært viktig oppgave for en fondsforvalter er å søke etter og identifisere aktuelle investeringsprosjekter blant et stort antall potensielle objekter. Videre skal forvalteren gjennom aktivt eierskap utvikle og foredle de

investeringer fondet gjør. Ved utløpet av eierperioden skal forvalteren dernest planlegge og gjennomføre en realisasjon av fondets investeringer på en måte som gir høyest mulig gevinst.

(56) Til transaksjonsarbeidet engasjeres ofte eksterne, ledende norske eller internasjonale finansielle eller juridiske rådgivere. Forvalteren har vanligvis ikke selv denne kompetansen. Når det engasjeres rådgivere, blir fondet fakturert direkte for disse spesialiserte tjenestene.

(57) På bakgrunn av bevisføringen finner jeg det godtgjort at forvalteren bruker mindre tid på de konkrete kjøps- og salgsprosessene enn på de øvrige oppgavene som hører til forvaltningsoppdraget. Men selv om eksterne rådgivere engasjeres til gjennomføringen av det konkrete transaksjonsarbeidet, vil forvalteren nødvendigvis måtte gå dypt inn i hvilke transaksjoner som skal gjennomføres. I korrespondansen er omfanget av forvalterens eget arbeid med konkrete kjøps- og salgsprosesser av skattyterne selv anslått til 10 til 20 prosent av det totale forvaltningsarbeidet. I den skriftlige erklæringen er omfanget anslått til «[m]indre enn 20 %».

(58) Jeg legger, med utgangspunkt i ankemotpartenes egne redegjørelser og prosentanslag, til grunn at forvalterens arbeid med konkrete transaksjoner utgjør en prinsipielt sett kvantifiserbar andel av forvaltningsoppdraget og dermed av hva honoraret skal dekke.

(59) Måten honoraret blir avregnet på, eller hvordan det avtalerettslig er strukturert etter fondsavtalen, kan ikke være bestemmende for den skatterettslige klassifiseringen av forvaltningshonoraret. Det avgjørende må være den rettslige karakteren av det arbeidet som utføres. Kostnadens rettslige karakter som bestemmende for fradragsretten, fremkommer også i Ot.prp.nr.1 (2005–2006) side 63, der det heter:

«I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.»

(60) Uttalelsen må forstås som at fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter i utgangspunktet anses som systemfremmed, jf. også HR-2016-2249-A avsnitt 43 (Evry). Når kostnader som ikke er fradragsberettigede, inngår i et samlet forvaltningshonorar som også dekker fradragsberettigede kostnader, må det derfor i utgangspunktet foretas en oppdeling av honoraret ut fra den rettslige karakteren av de arbeider som honoraret skal dekke.

(61) Jeg nevner for ordens skyld at det ikke er holdepunkter for at det skulle eksistere en fast rettsoppfatning om at den delen av et forvaltningshonorar i private equity-bransjen som gjelder kostnader til transaksjonsarbeid, ikke kan skilles fra kostnadene til forvaltningen for øvrig, slik situasjonen var for eksempelvis tegningsrett knyttet til konvertible obligasjoner før innføring av fritaksmetoden, jf. Rt-2011-1620.

(62) Argentum mfl. har gjort gjeldende at selv om den samlede tjenesten under fondsavtalene består av ulike oppgaver, er det ikke naturlig – eller mulig – å skille disse fra hverandre, verken i tid, omfang eller type tjeneste.

(63) Jeg er ikke enig i at disse praktiske vanskelighetene kan være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen. Ettersom honoraret klart dekker to typer kostnader som behandles skatterettslig forskjellig, kan sammenvevingen ikke føre til at det ses bort fra skatteloven § 6-24, som bygger på en oppdeling i kostnadstyper. Når de respektive andeler ikke lar seg måle nøyaktig, må fordelingen gjøres ved skjønn.

(64) Den skatterettslige hovedformåls læren leder etter mitt syn ikke til et annet resultat. Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave 2014, side 205. Fra rettspraksis kan blant annet vises til Rt-2005-1434 avsnitt 44 (Total) der «den alminnelig aksepterte hovedformåls betraktning – hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste», var avgjørende for resultatet.

(65) Hovedformåls læren er etter min oppfatning reservert de tilfeller der én og samme kostnad har flere formål; eksempelvis Rt-2008-794 der advokatutgifter pådratt både for å renske skattyteren for anklager om skattesvik og for at han skulle komme i posisjon til å få nytt arbeid, ble ansett fradragsberettigete i sin helhet uten noen skjønnsmessig fordeling mellom det ene eller andre formålet. Hvor det er tale om én og samme kostnad har rettspraksis valgt en alt-eller-intet løsning. Dette til forskjell fra tilfeller der formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene, slik som her, der en del er kostnader knyttet til den løpende forvaltning av selskapsporteføljen og en annen er kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen.

(66) Ankemotpartene har til støtte for sitt syn om at hovedformåls læren kommer til anvendelse, vist til Skatte-ABC 2017/18 side 1255. Der heter det under et hovedavsnitt om «Transaksjonskostnader mv.»:

«2 Hovedprinsipper for den skattemessige behandlingen

... Kostnader som har sammenheng med den løpende skattepliktige inntekt eller selve inntektservervet, kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 6-1. Har en kostnad tilknytning både til erverv av aksjer eller andre formuesobjekter og til den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende.»

(67) Innenfor fritaksmetoden synes uttalelsen vanskelig forenlig med det jeg tidligere har gjengitt fra lovforarbeidene om at selskapsaksjonærer i slike tilfeller «ikke på noe tidspunkt» vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader. Etter min oppfatning reflekteres dette også godt i Skatte-ABC 2017/18 ettersom det i avsnittet som følger umiddelbart etter det siterte, nettopp heter:

«Kostnader knyttet til aksjer som faller inn under fritaksmetoden er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget dersom skattyter er subjekt under fritaksmetoden i sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-1. Det gis likevel fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Ervervs- og realisasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.»

(68) Uttalelsen i Skatte-ABCen om hovedformålet betydning for fradragsrett etter skatteloven § 6-1, endrer etter dette ikke det rettslige utgangspunktet som etter mitt syn følger av § 6-24 andre ledd. Det vil i tilfelle være en lovgiveroppgave om transaksjonskostnader som utgjør en del av forvaltningshonoraret i private equity-bransjen, skatterettslig bør klassifiseres på en annen måte.

(69) Jeg er etter dette kommet til at staten må gis medhold i at forvaltningshonoraret må deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel.

(70) Argentum mfl. har subsidiært gjort gjeldende at Sentralskattekontoret uten nærmere forklaring har fraveket ankemotpartenes opplysninger om det begrensede omfanget av ikke fradragsberettiget transaksjonsrelatert arbeid. Synspunktet er at skjønnet ikke er forsvarlig, men fremstår som vilkårlig og gir et åpenbart urimelig resultat.

(71) Ligningsloven ble med virkning fra 1. januar 2017 erstattet av skatteforvaltningsloven. På tidspunktet for kontorvedtakene var det ligningsloven som gjaldt, og det vil i fortsettelsen derfor bli tatt utgangspunkt i denne.

(72) Selvangivelsesplikten står sentralt i skatteretten. Plikten innebærer at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt og bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. ligningsloven § 4-1, tilsvarende gjeldende skatteforvaltningslov § 8-1.

(73) Ligningsmyndighetene avgjør etter ligningsloven § 8-1 hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det. Ligningsmyndighetene kan etter dette altså selv foreta en annen skjønnsmessig fastsettelse enn den skattyteren har lagt til grunn.

(74) I Rt-2009-105 avsnitt 56 flg. (Enskilda) er uttalt følgende om samspillet mellom § 4-1 og § 8-1:

«(56) Ligning på grunnlag av selvangivelse skjer som utgangspunkt på grunnlag av de opplysninger som er gitt i oppgaven. Ligningsmyndighetene må imidlertid føre kontroll med disse opplysningene og fastsette grunnlaget for ligningen basert også på de øvrige opplysninger som foreligger.

(57) Det er dette alminnelige prinsipp som er kommet til uttrykk i ligningsloven § 8-1. Ordlyden i bestemmelsen kan synes å stille ligningsmyndighetene svært fritt, men det som følger av bestemmelsen er at ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for

ligningen etter en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, også de omstendigheter som taler i skattyterens favør. Målet er å komme så nær det faktisk riktige som mulig, jf. Rt-1994-260. ...»

(75) Selvangivelsesplikten innebærer at skattyter som selv gjør lite for å avklare inntekts- og formuesforhold, ikke kan skyve undersøkelsesplikten over på ligningsmyndighetene, jf. Rt-2012-1025 avsnitt 69 (Norland) og ligningsloven § 1-2 som bestemmer at forvaltningslovens alminnelige regler ikke gjelder på lovens område; nå tilsvarende etter skatteforvaltningsloven § 1-3. Skattyteren må være forberedt på å kunne underbygge sine verdianslag, jf. Rt-2008-1307 avsnitt 39 (Alvdal Bygg).

(76) Sentralskattekontoret la i utkastet til kontorvedtak i saken her til grunn at det har «formodningen mot seg at GP i kun ubetydelig grad benytter sine ressurser på erverv av selskaper med tanke på hvor i 'livssyklusen' fondet befant seg». Utkastet tok utgangspunkt i at «30 % av General Partners Share/Management fee kan gi grunnlag for et skattemessig underskudd i fondet som kan komme til fradrag i norsk inntekt».

(77) Som jeg tidligere har gjort rede for, bestred ankemotpartene på grunnlag av en nærmere redegjørelse for forvalterens oppgaver, denne prosentfordelingen. Det ble i brev 16. mars 2015 gjort gjeldende at 80-90 prosent – og ikke bare 30 prosent – av arbeidet gjaldt forvaltning. Samme andel av honoraret måtte dermed være fradragsberettiget.

(78) Sentralskattekontoret begrenset imidlertid fradragsretten til 60 prosent av forvaltningshonoraret i begge de endelige vedtakene.

(79) I CapMan-vedtaket bemerket kontoret at man ut over bransjens generelle erfaringer hadde få konkrete holdepunkter for fordelingen. Kontoret tok etter dette utgangspunkt i en 50-50-fordeling mellom kostnader med og uten fradragsrett. Dette utgangspunktet ble ikke begrunnet. Samtidig ble det pekt på at CapMan-fondet var fullinvestert «slik at en vesentlig del av arbeidet hos GP vil utgjøre alminnelig forvaltning». Til tross for at ankemotpartene hadde gjort gjeldende at dette utgjorde 80-90 prosent av arbeidet, ble fradraget begrenset til 60 prosent av det samlede forvaltningshonoraret. Det er i vedtaket ikke angitt hva som er grunnlaget for dette anslaget.

(80) I Norvestor-vedtaket er det – på samme måte som i CapMan-vedtaket – pekt på at skattyterne mener generelle erfaringer i bransjen tilsier at fradraget må settes til 80-90 prosent. Likevel er fradraget også for dette fondet begrenset til 60 prosent. Det er i vedtaket vist til «at fondet er tidlig i livsløpet hvor kostnadene til erverv er forholdsmessig høye, men ikke høyere enn at den vesentligste delen av management fee må sies å være knyttet til alminnelig forvaltning, restrukturering med videre av allerede foretatte investeringer». Til tross for påpekningen av at «den vesentligste delen» av arbeidet er av en karakter som gjør kostnaden fradragsberettiget, er holdepunktet for likevel å sette prosentsatsen til 60 – og ikke 80-90 som hevdet av skattyterne – ikke nærmere angitt.

(81) Det er ikke nødvendig for meg å ta endelig stilling om Sentralskattekontoret – i lys av skattyternes redegjørelser – i hvert av de to vedtakene skulle ha begrunnet de respektive prosentanslagene nærmere. Det er for min bedømmelse av vedtakenes gyldighet avgjørende at

kontoret for CapMan-fondets vedkommende fremhever at fondet er fullinvestert, mens man for Norvestor-fondet fremhever det motsatte; nemlig at det er tidlig i livsløpet. Disse ulike fasene medfører, slik vedtakene også kommenterer, at innholdet og omfanget av forvalterens konkrete transaksjonsarbeid vil være forskjellig. Det er slik jeg ser det, da uforklart hvordan Sentralskattekontoret har kommet til samme fradragsprosent i begge vedtakene.

(82) Om domstolenes prøvingskompetanse overfor ligningsmyndighetenes skjønn uttaler tredjevoterende på vegne av flertallet i Rt-2009-105 avsnitt 112 (Enskilda) blant annet:

«... Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn ved ligningsfastsettelser ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvingskompetanse. Som det fremgår av mitt votum i Rt-2005-1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»

(83) På bakgrunn av det jeg har pekt på som uforklart når de to ligningsvedtakene vurderes i sammenheng, kan jeg ikke se at Sentralskattekontorets skjønn fremstår som godt overveid og begrunnet. Dette må etter mitt syn lede til at ligningsvedtakene er ugyldige og derfor må oppheves.

(84) Anken må etter dette forkastes.

(85) Etter tvisteloven § 20-2 har en part som har vunnet saken, krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Saken er etter lovens regel vunnet «hvis parten har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige».

(86) Selv om staten har fått medhold i et rettsspørsmål som må anses for å ha vært et tyngdepunkt i ankesaken, rammer manglene ved skjønnet begge vedtakene og gjør dem ugyldige. Ved sakskostnadsavgjørelsen må derfor ankemotpartene anses for å ha vunnet saken fullt ut.

(87) Unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer ikke til anvendelse.

(88) Ved at anken forkastes blir lagmannsrettens domsslutning stående. Dette gjelder også kostnadsavgjørelsen for tingrett og lagmannsrett.

(89) Argentum mfl. har krevd sakskostnader for Høyesterett erstattet med 351 000 kroner eksklusive merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn.

(90) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS og Varner PE AS i fellesskap 351 000 – trehundreogfemtientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(91) Dommar **Høgetveit Berg**: Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande.

(92) Dommer **Bull**: Likeså.

(93) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(94) Dommer **Tønder**: Likeså.

(95) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS og Varner PE AS i fellesskap 351 000 – trehundreogfemtientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 18-053 Salmar

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Høyesterett: Dom av 23. mars 2018. **Saksnr.:** HR-2018-580-A

Dommere: Dommerne Noer, Normann, Bårdsen, Webster og Endresen.

Ankende part: Salmar ASA (advokat Morten Goller)

Ankemotpart: Staten v/Skatt Midt-Norge (Regjeringsadvokaten v/advokat Henrik Kolderup).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om et holdingselskap innen oppdrettsnæringen kunne kreve fradrag for viss økonomiske bidrag. Bidragene ble gitt til en kommune, og ble utdelt videre til lag og foreninger i lokalsamfunnet. Bidragene skulle benyttes til ulike fritids- og ungdomsaktiviteter på Frøya hvor konsernet drev sin virksomhet. Spørsmålet i saken var om det var tilstrekkelig sammenheng mellom bidragene og bidragsyters virksomhet – sktl. §

6-24 (1), jf. § 6-1.

Kort omtale av dommen: Salmar ASA (heretter Salmar) var eneeier av flere virksomheter innen oppdrettsnæringen – med hovedvirksomhet på Frøya hvor Salmar drev virksomhet gjennom datterselskaper som samlet utgjorde den største virksomhet i kommunen. Fra 2000-tallet ga Salmar årlige økonomiske tilskudd til hjemkommunen (Frøya) for utdeling til ulike lag og foreninger i kommunen - i saken kalt "bidrag til Salmarfondet". Saken gjelder årene 2010, 2011 og 2012 hvor bidragene utgjorde kr 500.000 de første to år og kr 400.000 det siste år. Retningslinjer var fastsatt av Salmar som foretok utdelingene etter innstilling fra kommunen.

Salmar krevde fradrag for bidragene, men fradrag ble nektet ved **Skatt MN's vedtak 27.04.15**. Begrunnelsen var at bidragene *"ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Salmars fremtidige inntekter"* (avsn. 7). – Salmars hovedformål med bidragene var å sikre stabil arbeidskraft ved støtte og tiltak som bidro til permanent bosetning på Frøya, noe som kunne gi økte inntekter til Salmars datterselskaper og følgelig mulig økte aksjeinntekter for morselskapet. Hjemmel for mulig fradrag for morselskapets bidrag var følgelig sktl. § 6-24.

Det ble tatt ut stevning uten at vedtaket ble påklaget. Ved **Fosen tingretts dom** av 07.10.15 ble ligningen opphevet når det gjaldt gevinst ved TRS-avtalene samt bidrag til Salmarfondet. Videre skulle gevinst ved realisasjon av TRS avalen anses for innvunnet i 2013. Salmar ble tilkjent sakskostnader.

Frostating lagmannsrett kom i sin dom av 16.06.2017 til at Salmar ikke hadde krav på fradrag for bidrag til Salmarfondet og vedtaket ble stadfestet for dette forhold, men opphevet for så vidt gjaldt tidfesting av visse realisasjonsgevinster (TRS-avtalene). Saksomkostninger ble ikke tilkjent for tingrett og lagmannsrett.

Høyesterett kom i denne dom til samme resultat som lagmannsretten. Anken ble altså forkastet og staten ved Skatt MN ble tilkjent sakskostnader for Høyesterett på i underkant av 200 tusen kroner.

I avsn. 31 uttales: *"I vår sak er fradragene gjort i skattefrie aksjeinntekter"*. Denne formulering er litt upresis da det ikke kan gjøres noe fradrag i skattefrie inntekter. Meningen antas derfor å være at fradragene *knytter seg til* erverv av skattefrie aksjeinntekter for morselskapet, Salmar – altså at en mulig inntektsøkning ville knytte seg til datterselskapenes virksomhet – noe som igjen kunne gi økt utbytte til Salmar. Det avgjørende for om det forelå fradragrett for Salmars bidrag vil da være sktl. § 6-24, og det var dette Høyesterett la til grunn. Men tilknytningsvilkåret etter denne bestemmelse var det samme som etter sktl. § 6-1, jf. Rt-2015-1068 (Kverva) – avsnitt 55-58.

Vilkåret for fradrag for kostnader generelt er, som det fremgår av avsn. 33, at det foreligger *"en tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening."* I Rt-2012-744 (Skagen) og Rt-2015-1068 (Kverva) ble det uttalt at det måtte være en "nær og umiddelbar" sammenheng – et krav som kanskje var noe strengt og bedre kunne formuleres dit hen at det ikke gis fradrag for kostnader *"som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter"*. Og skattyters påberopte formål vil være et utgangspunkt, men ikke avgjørende dersom bevisene trekker i retning av at andre forhold har vært avgjørende.

Det er skattyter som må angi de forhold som gir grunnlag for fradrag. Og hvis det kan tenkes flere formål, vil hovedformålet med å pådra seg kostnadene være avgjørende – noe

som må avgjøres ut i fra *"en objektivisert vurdering basert på faktum i saken"* (avsn. 38).

Ved vurdering av fradragsretten skal man være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger – men kostnadens *"objektive egnethet til å skape inntekt"* må inngå i vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning (se avsn. 41). At kostnaden også kan komme andre enn virksomheten til gode utelukker ikke fradrag, men bidrag med mer allmenne og generelle virkninger, kan lettere måtte anses *"primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad"*.

Ved den nærmere vurdering kom Høyesterett til at overføringene til kommunen fremsto utad *"som ren støtte"*. Det kunne riktignok tenkes at bidragene indirekte kunne ha en effekt på at Salmar fikk bedre tilgang på stabil arbeidskraft i kommunen – men dette var ikke avgjørende. Den saklige sammenheng mellom kostnad og inntektsvirkninger var fjernere enn i Kvervdommen – det forelå i saken en svært indirekte sammenheng med virkninger som måtte vurderes i et langsiktig perspektiv. Og i motsetning til Kverva-dommen var støtten fra Salmar ikke *"en avgjørende faktor for å sikre bosetning og stabil arbeidskraft"* (avsn. 53). Og tilskuddene hadde et helt generelt formål om å fremme *"trivsel blant den samlede befolkningen i kommunen"* – noe som altså var *"en helt generell ordning"* (avsn. 54). Det siste må vel oppfattes dit hen at bidragene var ytet mer av hensyn til kommunen og dens innbyggere enn av hensyn til den virksomhet som Salmar og dens datterselskaper drev. I tillegg ble det lagt vekt på at det her var snakk om tiltak som vanskelig kunne sies å ha noen etterprøvbare inntektsvirkning (avsn. 55).

Høyesteretts konklusjon ble etter dette at inntektstilknytningen var *"så fjern og indirekte"* at vilkårene for fradragsrett ikke var oppfylt (avsn. 56).

Referentens kommentarer: I likhet med Kverva-dommen tar Høyesterett også i denne dom standpunkt til et prinsipielt viktig skattespørsmål – nemlig hvilken grad av tilknytning som må foreligge mellom en kostnad og et fremtidig inntektserverv for at det skal foreligge fradragsrett etter sktl. § 6-24, jf. § 6-1.

I dommen slås det fast et viktig prinsipp, nemlig at tilknytningskriteriet etter sktl. § 6-24 vil være det samme som det tilsvarende tilknytningskrav som følger av sktl. § 6-1 – noe som for øvrig også ble lagt til grunn i Rt-2015-1260 (Kverva). Det følger av dette at vurderingen av om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og skattyters inntektserverv, vil føre til samme resultat enten hjemmelen er sktl. § 6-1 eller § 6-24. Og dette er ikke overraskende når begge bestemmelser forutsetter at det foreligger en tilknytning mellom en pådratt kostnad og en eksisterende eller fremtidig inntekt (i forhold til § 6-24 gjelder tilknytningskravet riktignok inntekt innenfor fritaksmetoden som aksjeutbytte i denne saken, uten at det som nevnt kan ses å ha noen betydning for tilknytningskravet).

Når det gjelder selve tilknytningskravet – spørsmålet om kostnaden har tilstrekkelig sammenheng med et eksisterende inntektserverv – så valgte Høyesterett kanskje en noe mer forsiktig tilnærming enn i Kverva-dommen, hvor det uttales at loven forutsatte at det forelå *"en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnad og fremtidige inntekter"*. I denne dom var tilsvarende formulering at kostnaden ikke måtte ha en *"for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter"*, noe som ble karakterisert som en mer treffende sammenfatning av praksis (se avsn. 33). Men det kan neppe utledes av disse forskjellige formuleringer at tilknytningskravet ble vurdert ut i fra forskjellige kriterier i disse dommer.

Så kan det spørres hvorfor resultatet ble forskjellig i denne dom i forhold til en nokså

parallell problemstilling i Kverva-dommen. Men svaret er åpenbart at tilknytningen mellom bidraget og skattepliktiges fremtidige inntektsforhold var av noe mer avledet og indirekte karakter i denne dom hvor "[o]verføringene til kommunen fremstår utad som ren støtte" (avsn. 46). Og i Salmars rapport om miljø og samfunnsansvar ble det uttalt at formålet med overføringen var "*å gi noe tilbake til lokalsamfunnet der konsernet har virksomhet*" – altså uten å konkretisere hvilke fordeler Salmar kunne få av disse bidragene. I Kverva-dommen var formålet med bidragene å fremme mulighetene for bosetting og ikke minst *tilgangen på fremtidig arbeidskraft* for bidragsyter i Frøya kommune. Det siste element var ikke fremme i denne sak. Det virker derfor ikke så rart at Høyesterett i denne saken konkluderte med at "*inntektstilknytningen her er så fjern og indirekte at vilkårene for fradrag ikke er oppfylt*" (avsn. 56).

Syv

(1) Dommer **Noer**: Saken gjelder spørsmålet om et selskap har rett til fradrag i selvangivelsen for økonomiske bidrag til lag og foreninger i lokalsamfunnet der konsernet har sin virksomhet. Nærmere bestemt gjelder saken om bidragene er å anse som inntektsrelaterte kostnader i skattelovens forstand.

(2) Salmar ASA er et holdingselskap som er eneeier av flere virksomheter innenfor oppdrettsnæringen. Hovedvirksomheten foregår på Frøya, en øy utenfor kysten av Sør-Trøndelag med om lag 5 000 innbyggere. Salmars datterselskaper sysselsetter i dag ca. 600 ansatte der, og Salmar er den klart største virksomheten i kommunen. Arbeidsstokken er internasjonal og kommer etter det som er opplyst fra mer enn 20 forskjellige land. For enkelhets skyld bruker jeg i fortsettelsen navnet Salmar også om Salmar ASAs heleide datterselskaper på Frøya.

(3) Salmar ASA begynte en gang på begynnelsen av 2000-tallet å gi årlige økonomiske tilskudd til Frøya kommune for utdeling til ulike lag og foreninger. Ordningen ble kalt Salmarfondet. Vår sak gjelder overføringene for årene 2010, 2011 og 2012. Salmar bidro da med 500 000 kroner de to første årene og 400 000 kroner det siste året.

(4) I en e-postutveksling i 2011 mellom kultursjefen i kommunen og Salmars finansdirektør går det fram at midlene dette året skulle fordeles til følgende formål:

- «- Grendautvikling rettet mot barn og unge
- Kompetanseutvikling for ledere innen lag og organisasjoner
- Forebyggende ungdomsarbeid
- Videreutvikling av eksisterende kulturarbeid
- Etablering og stimulering av gründervirksomhet for unge»

(5) Etter det som er opplyst, var retningslinjene de samme også de øvrige årene saken gjelder. Kriteriene var fastsatt av Salmar, som foretok tildelingene etter innstilling fra kommunen.

(6) Støtte ble i 2011 gitt til 27 ulike tiltak med mellom 10 000 og 50 000 kroner på hver. Pengene gikk blant annet til grendalag, idrettslag, festivaler, forestillinger, musikklag og korps.

(7) Salmar ASA krevde inntektsfradrag for tilskuddene ved ligningen for de respektive årene. Skatt Midt-Norge traff 27. april 2015 vedtak der fradrag ble nektet, med den begrunnelse at overføringene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Salmars fremtidige inntekter.

(8) Salmar valgte å ikke klage på vedtaket, men tok i stedet ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge. Saken omfattet da også et vedtak om skattlegging av gevinst ved realisasjon av såkalte TRS-avtaler.

(9) Fosen tingrett avsa dom 7. oktober 2016 hvor Salmar vant fram. Dommen har slik domsslutning:

- «1. Skatt Midt-Norges vedtak av 27.04.2015 oppheves hva gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene og bidrag til Salmarfondet. Ved ny ligning skal
 - (iii) Gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene anses innvunnet i 2013
 - (iv) Det gis fradrag for bidrag til Salmarfondet
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge betaler 497 880,- -firehundreogtittisyvtusenåttehundreogåtti – kroner i sakskostnader til Salmar ASA innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av dommen.»

(10) Staten v/Skatt Midt-Norge anket til Frostating lagmannsrett, som i dom 16. juni 2017 ga staten medhold i at Salmar ikke hadde krav på inntektsfradrag for bidragene til Salmarfondet. Dommen har slik domsslutning:

- «1. Skatt Midt-Norges vedtak 27. april 2015 oppheves for så vidt gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene. Ved ny ligning skal gevinsten anses innvunnet i 2013.
- 2. Skatt Midt-Norge frifinnes for så vidt gjelder vedtaket 27. april 2015 om nektelse av fradrag for Salmar ASAs bidrag til Salmarfondet.
- 3. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.»

(11) Både Salmar ASA og staten v/Skatt Midt-Norge anket til Høyesterett. Salmars anke gjaldt rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for punkt 2 og 3 i slutningen. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 9. november 2017 ble anken fra Salmar tillatt fremmet, mens anken fra staten ikke ble tillatt fremmet.

(12) Ankende part – **Salmar ASA** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(13) Bidragene til Salmarfondet er gitt for å sikre selskapets fremtidige inntjening. Selskapets virksomhet er den klart største på Frøya og det er ansatte fra en rekke ulike land. På grunn av størrelsen på kommunen og geografisk beliggenhet har det vært vanskelig å beholde stabil arbeidskraft.

(14) Det sentrale spørsmålet er om skattyters hovedformål med bidragene etter sin art er inntektsrelaterte. Dersom dette besvares med ja, kan fradrag bare nektes dersom inntektstilknytningen er helt vag og fjerntliggende.

(15) Med skattyters formål menes det reelle formålet, fastlagt etter en objektivisert vurdering, men hvor det skattyter oppgir som formål er utgangspunktet for vurderingen.

(16) Formuleringen i flere høyesterettsavgjørelser om at det kreves en «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnaden og inntektsvirkningen er misvisende. En rekke temmelig fjerntliggende og indirekte effekter har vært akseptert i praksis. Poenget er at generelle og løse utsagn om formålet ikke er tilstrekkelig. Kravet er ikke strengt, og domstolene skal ikke sensurere forretningsskjønnet.

(17) Salmars reelle hovedformål med tilskuddene var å sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning på Frøya, der selskapet har sin hovedvirksomhet. Tildelingene fra Salmarfondet er rettet direkte mot forhold som gjør Frøya til et bedre sted å bo og som derved opprettholder tilgangen på stabil og kompetent arbeidskraft til virksomheten. Virksomheten har i dag behov for til dels høyt spesialisert arbeidskraft, og det er av stor betydning å kunne holde på de ansatte over tid. Salmar er den desidert største virksomheten i kommunen, og det kan ikke ha betydning om tilskuddene også kommer andre enn ansatte til gode.

(18) Formålet i saken her er etter sin art relevant, jf. Kvervdommen Rt-2015-1068 avsnitt 74 og 75. Tilknytningen er ikke mer vag og fjerntliggende i vår sak enn det som var tilfelle der.

(19) Salmar ASA har lagt ned slik påstand:

- «1. Skattekontorets vedtak av 27. april 2015 oppheves for så vidt gjelder støtte til Salmarfondet. Ved ny fastsettelse skal det gis fradrag for støtte til Salmarfondet.
2. Salmar ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(20) Ankemotparten – **staten v/Skatt Midt-Norge** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(21) Bidragene er ytt som en gave fra Salmar ut fra et ønske om å gi noe tilbake til lokalsamfunnet. Det kan ikke legges til grunn ut fra en objektivisert vurdering at hensynet til stabil arbeidskraft har vært det vesentligste. Det dreier seg her om inntektsanvendelse og ikke inntektsserverv.

(22) Avgjørende er om det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og eventuelle fremtidige inntekter.

(23) Formålsfastleggelsen må skje objektivt basert på de ytre omstendighetene. Dette harmonerer også best med det ligningsprosessuelle utgangspunktet om at det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, jf. Rt-2015-1260 avsnitt 44 og 45.

(24) Der kostnaden forfølger flere mulige formål, må det avgjøres – ut fra en konkret bevisbedømmelse – hva som var det vesentligste formålet. Også egnetheten av investeringen er da relevant.

(25) Det er ingen tidsnære bevis som underbygger at formålet var inntektsserverv. Bidragene mangler den utdanningsdimensjonen som fantes i Kvervdommen Rt-2015-1068, og det er uklart om tiltakene er egnet til å påvirke bosettingen på Frøya.

(26) Fradragsrettens formål tilsier ikke at det er behov for utvidelse til vårt tilfelle. Både hensynet til en noenlunde klar rettsregel og kontrollhensynet taler mot at vilkårene for fradrag anses oppfylt.

(27) Staten v/Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(28) **Mitt syn på saken:**

(29) Spørsmålet er om Skatt Midt-Norge kan nekte Salmar ASA inntektsfradrag i ligningen for bidragene som selskapet har gitt til ulike fritids- og ungdomsaktiviteter på Frøya.

(30) Et hovedvilkår for fradrag er at tilknytningskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd er oppfylt, det vil si at kostnadene er pådratt «*for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Det overordnede siktemålet med bestemmelsen er å komme fram til skattyters netto inntekt og derved også skatteevnen.

(31) I vår sak er fradragene gjort i skattefrie aksjeinntekter. Fradragsspørsmålet skal da vurderes etter skatteloven § 6-24 første ledd. Tilknytningsvilkåret er imidlertid det samme her som etter § 6-1, jf. Kvervdommen Rt-2015-1068 avsnitt 55-58.

(32) Det følger av disse utgangspunktene at gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter.

(33) Den grunnleggende forutsetningen for fradrag er altså at det er en *tilstrekkelig nær tilknytning* mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening. Hva som nærmere ligger i tilknytningskravet, er utdypet i en rekke høyesterettsdommer. Jeg kan ikke se at det er noen foranledning til å fravike den normen som kan utledes av disse dommene. Et annet spørsmål er hvordan tilknytningskravet best uttrykkes. I Skagendommen Rt-2012-744 og Kvervdommen Rt-2015-1068 er vilkåret formulert som et krav om «nær og umiddelbar» sammenheng. Det er mulig dette isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter.

(34) I normaltilfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad.

(35) I Kvervdommen avsnitt 64 skisseres utgangspunktet for vurderingen av formålet med kostnaden slik:

- «... Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke

avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. ...»

(36) Det er skattyter som krever fradrag, og som må angi de forhold som gir grunnlag for fradragsrett. Utgangspunktet må da naturlig nok være det skattyter oppgir om bakgrunnen for investeringen. Det følger imidlertid av dette at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge opplysningene til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad.

(37) Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden. Det gjelder for eksempel der en kostnad kan tenkes å knytte seg både til privat forbruk og til inntektserverv, jf. § 6-1 andre ledd, eller der det – som i vår sak – er tvil om kostnaden primært har karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntekts ervervelse.

(38) Avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken. Dette innebærer ikke noen ny tilnærming, jf. Samdaldommen Rt-2009-1473 avsnitt 34 og Skagendommen Rt-2012-744 avsnitt 47, 53 og 56. Standpunktet er i tråd med det jeg har gjengitt fra Kvervadoommen, og med det som er lagt til grunn av Høyesterett i Armadadommen HR-2017-2410-A avsnitt 42.

(39) Der situasjonen er slik at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge skattyters opplysninger om formålet til grunn, må det foretas en bredere vurdering av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt, hvor flere momenter etter omstendighetene vil inngå.

(40) Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet. Jeg viser til Kvervadoommen avsnitt 75, hvor det ble lagt vekt på at tilskuddet fra selskapet var avgjørende for å få prosjektet realisert. Det vil også svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv.

(41) Domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. Kvervadoommen avsnitt 64. Men også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden.

(42) At et tiltak kommer andre enn virksomheten til gode, utelukker i utgangspunktet ikke fradrag, jf. Kvervadoommen avsnitt 75. Men jo mer allmenn og generell virkningen er, desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad.

(43) Tilsvarende vil det kunne ha betydning om inntektsvirkningen kun er en indirekte effekt. Som fremhevet i Skagendommen avsnitt 62, vil en assosiasjonsverdi som ikke er gitt nevneverdig substans, ikke oppfylle tilknytningskriteriet. Dette samsvarer også med den skattemessige

behandlingen av sponsorutgifter, der det innrømmes fradrag for markedsføringsverdien av den eksponeringen skattyter oppnår, men ikke for den alminnelige assosiasjonsverdien som sponsingen kan tenkes å ha utover dette.

(44) Hvorvidt effekten er etterprøvbart og lar seg dokumentere kan også være relevant. Her kommer også tidsmomentet inn: Dersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning», jf. Kvervdommen avsnitt 74.

(45) Gjennomgangen av de relevante momentene her er selvsagt ikke uttømmende, men danner grunnlaget når jeg nå går over til å se på spørsmålet om Salmar har krav på fradrag i bruttoinntekten for tilskuddene til organisasjonslivet på Frøya.

(46) Overføringene til kommunen fremstår utad som ren støtte. Det er ikke noen direkte inntektsrelatert sammenheng mellom Salmars virksomhet – som består av havbruk og foredling og omsetning av fisk – og generelle tilskudd til eksempelvis musikkfestivaler og ballbinger i kommunen.

(47) Det er ingen tidsnære bevis som kaster lys over formålet. Det eneste som er lagt fram er noen e-poster fra 2011, der kommunens kultursjef tar kontakt med Salmar og etterspør overføringer til kommunen. Det er ikke noe her som tilsier at overføringene primært hadde en inntektsrelatert begrunnelse fra Salmars side.

(48) Fra 2014 begynte Salmar ASA å utgi rapport om miljø- og samfunnsansvar. Salmarfondet er omtalt under overskriften «Sponsing og gaver». Her heter det at formålet med overføringene er «å gi noe tilbake til lokalsamfunnet der konsernet har virksomhet». Målsetningen om å sikre bosetning og arbeidsstyrke er ikke nevnt.

(49) Vår sak skiller seg på disse punktene fra Kvervasaken. Der var det uttrykkelig angitt i selskapsdokumenter og i vedlegg til selvangivelsen hva som var bakgrunnen for støtten, og at tilskuddet ville ha stor økonomisk betydning for Kverva AS' virksomhet, jf. avsnittene 11-16 i dommen. Selv om forskjellen nok for en del skyldes at bidragene i vår sak er små sammenlignet med i Kvervdommen, gjør mangelen på tidsnær dokumentasjon at Salmars anførsel om formålet er dårlig underbygd.

(50) Det er likevel ikke tvil om at tilskudd til aktiviteter særlig for barn og ungdom gjennom ulike lag og foreninger kan være av betydning for trivselen i lokalmiljøet. Indirekte vil det kunne bidra til å sikre bosetning for barnefamilier i en utkantkommune. Det er heller ikke grunn til å tvile på at Salmars datterselskaper har behov for stabil arbeidskraft, og at tiltakene indirekte vil kunne ha en viss effekt i så måte.

(51) Jeg går imidlertid ikke nærmere inn på dette. Etter mitt syn er det her uansett en for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntekstgivende virksomhet.

(52) For det første er den saklige sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkninger fjernere her enn den var i Kvervdommen. Der gjaldt tilskuddet en ny videregående

skole/kulturhus, der skolen dels skulle ha fokus på oppdrett og marine fag, og der målsettingen var å skape et nasjonalt kunnskaps- og undervisningssenter innen marine fag, jf. dommen avsnitt 10 og 70. I vår sak derimot er det ikke noe krav om at de lag og foreninger som støttes har aktiviteter med saklig tilknytning til Salmars oppdrettsvirksomhet. En eventuell innvirkning på selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte, og en slik virkning måtte utvilsomt forutsette et langsiktig perspektiv.

(53) Jeg viser videre til at Høyesteretts flertall i Kvervandommen la til grunn at det antagelig ville være vanskelig å opprettholde en stedlig og varig bosetning uten de investeringene som saken gjaldt, jf. avsnitt 75. Det samme kan ikke sies i vår sak. Støtten fra Salmar har åpenbart bidratt positivt til lokalmiljøet på Frøya, men kan ikke anses som en avgjørende faktor for å sikre bosetning og stabil arbeidskraft.

(54) For det tredje viser jeg til at støtten fra Salmarfondet gikk til å fremme trivsel blant den samlede befolkningen i kommunen. Det er altså en helt generell ordning.

(55) Salmars anførsel om at tilskuddene skulle bidra til å sikre stabil bosetning og arbeidskraft, er en begrunnelse som vil kunne brukes om svært mange gode tiltak. Det er vanskelig å tenke seg hvordan man skulle trekke grensen mot gaver fra hjørnestensbedrifter til lokalsamfunn som ikke skulle gi fradragsrett, dersom man aksepterer fradrag her. Et moment er det dessuten at det her er snakk om tiltak som vanskelig kan sies å ha noen etterprøvbar inntektsvirkning.

(56) Samlet sett er det derfor mitt syn at innteksttilknytningen her er så fjern og indirekte at vilkårene for fradrag ikke er oppfylt.

(57) Jeg har etter dette kommet til at anken må forkastes.

(58) Staten v/Skatt Midt-Norge har vunnet fram og skal ha dekket sakskostnadene for Høyesterett i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten har krevd sakskostnader også for tingretten og lagmannsretten. I disse instansene gjaldt imidlertid saken to spørsmål, som dels ble vunnet og dels tapt. Det er derfor ikke grunn til å endre lagmannsrettens avgjørelse om at hver av partene dekker egne kostnader for tingrett og lagmannsrett.

(59) Staten har krevd sakskostnader med 197 925 kroner, som aksepteres.

(60) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Salmar ASA til staten v/Skatt Midt-Norge 197 925 – etthundreogtjatusennihundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(61) Dommer **Normann**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(62) Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(63) Dommer **Webster**: Likeså.

(64) Dommer **Endresen**: Likeså.

(65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Salmar ASA til staten v/Skatt Midt-Norge 197 925 – etthundreogtjue tusen og ni hundre og tjue fem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 18-054 Ericsson

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Høyesterett: Dom av 22. mars 2018. **Saksnr.:** HR-2018-570-A

Dommere: Dommerne Bull, Indreberg, Webster, Bergh, Justitiarius Øie.

Ankende part: Ericsson Television AS (advokat Øyvind Hovland - til prøve)

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Nils Sture Nilsson)

Hva saken dreide seg om: Salg av aksjer i et selskap – spørsmål om selskapet kunne kreve fradrag for tilretteleggingshonorar til finansiell rådgiver som bisto med salget og et termineringsgebyr betalt til en tilbyder – altså spørsmål om disse kostnader hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets virksomhet, jf. sktl. §§ 6-1 og 6-24.

Kort omtale av dommen: Ericsson Television AS – også omtalt som Tandberg Television (ASA) som selskapet tidligere het – inngikk 6. oktober 2006 avtale med Deutsche Bank om finansiell rådgivning og assistanse som skulle utløpe 29. desember samme år med mindre det på dette tidspunkt var klare indikasjoner om aksjehandel med utenforstående part. Honoraret til Deutsche Bank var fastsatt til to prosent av kjøpesummen ved et salg. For øvrig skulle banken ha dekket sine kostnader.

Deutsche Bank kontaktet mulige aksjekjøpere bl.a. Arris Group Inc. (Arris) som la inn bud på 96 kroner pr. aksje. 15.01.2007 ble det inngått avtale mellom Arris og Tandberg der styret skulle gå videre og anbefale et slikt salg overfor sine aksjonærer med mindre det fremkom bedre tilbud fra andre ("Superior Proposal"). Og hvis et slikt alternativt tilbud skulle bli akseptert, skulle Tandberg Televisjon betale et termineringsgebyr ("termination fee") til Arris på 18 millioner USD.

Et slikt tilbud ble fremsatt av Telefonaktiebolaget LM Ericsson (Ericsson) som var villig til å

betale 106 kroner pr. aksje. Styret i Tandberg Televisjon anbefalte aksjonærene å godta tilbudet og aksjesalget ble gjennomført som anbefalt. Men som en følge av salget måtte Tandberg Television betale tilretteleggingshonoraret til Deutsche Bank og termineringsgebyret til Arris, som utgjorde henholdsvis kr 172.704.923 og kr 109.681.193.

Tandberg Televisjon krevde fradrag for disse honorarene i selvangivelsen for 2007. Etter først å ha akseptert fradragene sendte Skatt øst 06.10.2007 varsel om endring av ligningen. Og i endringsvedtak 09.10.2010 ble ligningen endret og fradrag nektet med den begrunnelse at fradragene ikke kunne tilordnes Tandberg Televisjon – subsidiært at de ikke hadde nødvendig tilknytning til selskapets inntekter.

Endringsvedtaket ble opprettholdt av Skatteklagenemnda i vedtak 30.10.2014.

Ved Oslo tingretts dom av 13.01.2016 ble Skatteklagenemndas vedtak opphevet da Tandberg Televisjon måtte innrømmes fradrag for kostnader til rådgivning til Deutsche Bank på kr. 172.74.923. Men skattepliktige fikk ikke fradrag for termineringsgebyret til Arris.

Ved Borgarting lagmannsretts dom av 13.06.17 ble staten ble frifunnet og tilkjent saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett. Lagmannsretten fant altså at det heller ikke var fradragsrett for tilretteleggingshonoraret til Deutsche bank.

Høyesterett kom i denne dom til samme resultat som lagmannsretten. Anken ble forkastet og Ericsson Televisjon ble idømt saksomkostnader for Høyesterett med litt i underkant av 170 tusen kroner.

Siden Tandberg Televisjon både hadde skattepliktig inntekt og i tillegg inntekter innenfor fritaksmetoden, måtte både sktl. §§ 6-1 og 6-24 være relevant – altså om kostnaden er pådratt "for å erverve, vedlikeholde eller sikre" inntekt etter disse bestemmelser. Siden det for Høyesterett ikke var bestridt at kostnadene skulle *tilordnes* Tandberg Televisjon, var det avgjørende spørsmål om det forelå en *tilstrekkelig inntektstilknytning* – altså om det var tilstrekkelig sammenheng mellom kostnadene og selskapets fremtidige skattepliktige inntekter.

Ved denne vurdering vil skattyters *formål* med å pådra seg kostnaden stå sentralt. Og hvis kostnaden kunne tenkes å være pådratt av flere grunner – både av hensyn til inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål – så måtte det viktigste formål - *hovedformålet* – være avgjørende. Det presiseres i dommen at dersom skattepliktiges aktivitet fremmer både eget og andres inntektsserverv, vil det avgjørende være om hovedformålet var å fremme den aktuelle skattepliktiges eget inntektsserverv.

Det fastslås i dommen at hovedformåls læren er mindre aktuell hvis flere formål er *innbyrdes avhengige og overlappende*, noe som var aktuelt i Rt-2008-794 hvor det bli gitt fradrag for advokatutgifter for å renvaske den skattepliktige for anklager om brudd på reglene om verdipapirhandel. Kostnadene fremmet ideelt formål – å ivareta skattepliktiges gode navn og rykte – samtidig som dette også ville fremme hans fremtidige inntektsmuligheter. I nevnte sak ble fradrag innrømmet.

Høyesterett påpeker at det ikke nødvendigvis er noen motsetning mellom aksjonærenes interesse om å fremme egne interesser i å få øket verdi på aksjene og selskapets fremtidige inntjening som normalt vil påvirke aksjeverdien. Men dette gjelder ikke når det er aktuelt å selge aksjene i selskapet hvor aksjonærene i første rekke har interesse for aksjenes verdi på salgstidspunktet – ikke for selskapets fremtidige inntjening etter salget som er i kjøpers

interesse. Og i en slik situasjon er det ikke treffende å tale om "innbyrdes avhengige formål", jf. avsnitt 44. Og i denne saken kom altså hovedformålslæren til anvendelse. (avsn. 45).

Høyesterett tar deretter stilling til tilretteleggingshonoraret til Deutsche Bank. Bakgrunnen for inngåelsen av denne avtale var en "profit Warning" kort før avtalen med Deutsche Bank hvor aksjeverdien i selskapet var blitt bortimot halvert. Og som nevnt skulle Deutsche Bank etter avtalen i utgangspunktet kun ha krav på å få refundert sine utgifter med oppdraget – ytterligere vederlag forutsatte at det ble en avtale om salg av aksjene ("transaction"). Og når banken hadde krav på 2 % vederlag av salgssummen for aksjer hvis en transaksjon kom i stand – var dette noe som la til rette for en transaksjon som ga mest mulig til aksjonærene og altså indikerte at deres interesse – ikke selskapets – var hovedformålet med oppdraget til Deutsche Bank. Og da forelå ikke fradragsrett for honoraret for selskapet etter sktl. § 6-1 og 6-24 – altså en manglende tilknytning til selskapets fremtidige inntekter (avsn. 53).

Deretter vurderte retten termineringsgebyret til Arris. Etter avtalen med Arris skulle styret i Tandberg Television anbefale deres tilbud, men med en mulighet til å fravike det hvis det kom inn et bedre tilbud – "Superior Proposal" som det var i aksjonærenes interesse å akseptere – men da mot det nevnte termineringsgebyr på kr 109.681.193. Og bakgrunnen for at styret valgte å gå inn for det konkurrerende tilbud, var at det var i aksjonærenes interesse å få en høyere pris for aksjene enn det Arris hadde tilbudt. Selv om det kunne ha en viss interesse for Tandberg Television å gå sammen med Ericsson fremfor Arris, var det hensynet til aksjonærene som var det primære formålet med å velge et annet tilbud. Og termineringsgebyret kunne da ikke anses for pådratt for å skape inntekt for Tandberg Television. Det var følgelig ikke tilstrekkelig sammenheng mellom termineringsgebyret og selskapets inntektsskapende virksomhet til at fradrag kunne innrømmes, jf. sktl. §§ 6-1 og 6-24.

Sluttresultatet ble at anken ble forkastet og staten ble tilkjent saksomkostninger med litt i underkant av 170-tusen kroner.

Referentens kommentarer: Dette er en nokså kompleks dom – men temaet er for så vidt enkelt: Dersom en kostnad er pådratt av flere grunner – både av hensyn til den skattepliktiges inntektsverv, og av andre ikke fradragsberettigede hensyn – så vil hovedformålet være avgjørende for om kravet til inntektstilknytning i sktl. §§ 6-1 og 6-24 er oppfylt. Og i denne saken var det for så vidt ikke så overraskende at Høyesterett kom frem til at det å pådra seg kostnadene til Deutsche Bank og termineringsgebyret til Arris, i hovedsak var skjedd i aksjonærenes og ikke selskapets interesse. Og da hadde kostnadene ikke tilstrekkelig tilknytning til selskapets fremtidige virksomhet – dvs. erverv av skattepliktige inntekter. Så utfallet av saken er etter min mening neppe særlig overraskende.

Syv

(1) Dommer **Bull**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak i Skatteklagenemnda om ligningen av et selskap etter at aksjene i selskapet ble solgt til en ny eier. Spørsmålet er om selskapet kan kreve fradrag for et tilretteleggingshonorar til selskapets finansielle rådgiver og et termineringsgebyr betalt til en tilbyder.

(2) Ericsson Television AS het tidligere Tandberg Television ASA. Selskapet ble kjøpt av det svenske Ericsson-konsernet i 2007. Selskapets virksomhetsområde var digital kringkasting, blant annet utvikling av teknologi for overføring av digitale TV- og videosignaler. Selskapet hadde morselskap i Norge og datterselskaper i flere andre land. Størstedelen av arbeidstakerne – ved inngangen til 2007 var det 875 ansatte – var ansatt i de utenlandske datterselskapene.

(3) Ettersom selskapet het Tandberg Television ASA i det meste av den tiden som er aktuell i denne saken, kommer jeg i det store og hele til å omtale selskapet som «Tandberg Television».

(4) I begynnelsen av september 2006 utstedte Tandberg Television et varsel – «profit warning» – om at resultatene ville bli lavere enn tidligere forventet. Dette medførte et markant kursfall på børsen, der aksjene omtrent halverte sin verdi. Tandberg Television ble deretter kontaktet av flere mulige kjøpere.

(5) Den 6. oktober 2006 inngikk selskapet en avtale med Deutsche Bank om finansiell rådgivning og assistanse. Avtalen skulle utløpe 29. desember 2006 med mindre det innen den tid forelå klare indikasjoner på en transaksjon med en utenforstående part. Deutsche Banks honorar var enkelt sagt fastsatt til to prosent av kjøpesummen dersom en transaksjon kom i stand. For øvrig skulle Deutsche Bank bare ha refundert sine utgifter.

(6) Deutsche Bank kontaktet flere potensielle interessenter, og to av dem, Harris Corporation og Arris Group Inc. (Arris), la inn bud. Arris innga det høyeste budet på 96 kroner per aksje, til sammen om lag 8,5 milliarder kroner.

(7) Tandberg Television og Arris inngikk 15. januar 2007 en «transaction agreement» der styret blant annet påtok seg å anbefale Arris' bud overfor aksjonærene i Tandberg Television. Styret kunne bare trekke anbefalingen tilbake dersom en ny interessent på egenhånd fremsatte et «Superior Proposal». Dette var definert som et bud på alle aksjene i Tandberg Television som styret anså som gunstigere for alle aksjonærene. I så fall skulle Tandberg Television betale et termineringsgebyr, «termination fee», på 18 millioner US dollar, som til gjengjeld skulle være det eneste Arris kunne kreve av Tandberg Television dersom styret endret sin anbefaling.

(8) Den 26. februar 2007, før akseptfristen for Arris' bud var ute, innga Telefonaktiebolaget LM Ericsson – Ericsson – et konkurrerende bud på 106 kroner per aksje. Samme dag besluttet styret i Tandberg Television å innlede forhandlinger med Ericsson. I en pressemelding 7. mars 2007 anbefalte styret aksjonærene å godta Ericssons bud fremfor Arris'.

(9) Aksjesalget ble gjennomført i henhold til anbefalingen. Etter oppkjøpet tok Ericsson selskapet av børs og gjennomførte en restrukturering, blant annet med konserninterne salg av eiendeler. Virksomheten i datterselskapene i utlandet fortsatte som før.

(10) Som følge av salget av selskapet til Ericsson betalte Tandberg Television et honorar på 172 704 923 kroner til Deutsche Bank og et termineringsgebyr på 109 681 193 kroner til Arris. I selvangivelsen for 2007 krevde Tandberg Television fradrag for disse utgiftene. Dette ble først akseptert, men 6. oktober 2008 sendte Skatt øst endringsvarsel til selskapet. I endringsvedtak 9.

august 2010 ble selskapets ligning for 2007 endret og fradrag nektet. Etter klage ble endringen opprettholdt i Skatteklagenemndas vedtak 30. oktober 2014.

(11) Endringsvedtaket ble prinsipalt begrunnet med at de to utgiftspostene ikke kunne tilordnes Tandberg Television, subsidiært med at de ikke hadde den nødvendige tilknytning til selskapets inntekter. Begrunnelsen var i hovedsak den samme for begge grunnlag: Hovedformålet med utgiftene var å fremme aksjonærenes interesse i høyest mulig pris for aksjene, ikke å ivareta selskapsinteressen. Under den rettslige overprøvingen av vedtaket er tilordningssynspunktet forlatt fra statens side, slik at saken, i alle fall for lagmannsretten og Høyesterett, utelukkende har dreid seg om tilknytningskriteriet.

(12) Tandberg Television – nå Ericsson Television AS – gikk deretter til søksmål med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves, og at det ved ny ligning skulle legges til grunn at de to utgiftene ga fradragsrett.

(13) Oslo tingrett avsa 13. januar 2016 dom med slik domsslutning:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves.
- 2. Ved ny ligning legges det til grunn at Ericsson Television AS innrømmes fradrag for kostnader til rådgivning med NOK 172 704 923.
- 3. Saksomkostninger idømmes ikke.»

(14) Tingretten mente altså at det forelå fradragsrett for honoraret til Deutsche Bank, men ikke for termineringsgebyret til Arris.

(15) Staten anket til Borgarting lagmannsrett, og Ericsson Television AS innga avledet anke. Lagmannsretten avsa 13. juni 2017 dom med slik domsslutning:

- «I anken:
- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

- I den avlede anken:
- 1. Anken forkastes.

- I begge tilfeller:
- 1. I saksomkostninger for tingretten betaler Ericsson Television AS 242 075 - tohundreogførtitotusenogsyttifem - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 uker etter dommens forkynnelse.
 - 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Ericsson Television AS 294 433 - tohundreogtrettifiretusenfirhundreogtrettitre - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 uker etter dommens forkynnelse.»

(16) Lagmannsretten kom altså til at heller ikke honoraret til Deutsche Bank var fradragsberettiget.

(17) Ericsson Television AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.

(18) Den ankende part – **Ericsson Television AS** – har i det vesentlige gjort gjeldende:

(19) Både tilretteleggingshonoraret og termineringsgebyret har den nødvendige tilknytning til Tandberg Televisions fremtidige inntekter til å gi fradragsrett etter skatteloven § 6-1 og § 6-24.

(20) Da selskapet i september 2006 måtte utstede en «profit warning», hadde det sammenheng med at selskapet hadde tapt flere store kontrakter. Selskapets fremtid lå da i å knytte seg til noen av de andre aktørene i markedet. Det var denne selskapsinteressen styret ivaretok ved å engasjere Deutsche Bank. Hva prosessen skulle lede frem til - et salg av selskapet eller en annen ordning - var uklart.

(21) Termineringsgebyret var nødvendig for å få til en løsning som var enda gunstigere for Tandberg Television som selskap enn salg til Arris. Arris og Tandberg Television var omtrent jevnstore, mens Ericsson er ett av verdens største teknologiselskaper.

(22) Aksjonærinteressen er avledet av selskapsinteressen – aksjeverdien er en funksjon av selskapets fremtidige verdiskapning. At også aksjonærene kunne komme gunstigere ut av dette, er en sidevirkning som ikke hindrer fradragsrett for selskapet.

(23) Hovedformåls læren - om at det er hovedformålet med en kostnad som avgjør om den er fradragsberettiget eller ikke – kommer uansett ikke til anvendelse. Læren gjelder når det foreligger et formål som er inntektsrelatert, og andre formål som ikke er det. Her er begge aktuelle formål, ivaretagelse av selskapsinteressen og aksjonærinteressen, inntektsrelaterte. Videre er selskapsinteressen og aksjonærinteressen innbyrdes avhengige og overlappende, og da gjelder heller ikke hovedformåls læren.

(24) Den etterfølgende restruktureringen av selskapet er uten rettslig betydning, og det er uansett feil når lagmannsretten legger til grunn at Tandberg Television ikke hadde inntektsgivende aktivitet etter oppkjøpet.

(25) Ericsson Television AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Ericsson Television AS innrømmes fradrag for termineringskompensasjonen på NOK 109 681 193 og rådgivningshonoraret på NOK 172 704 923.
3. Ericsson Television AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(26) Ankemotparten – **staten v/Skatt øst** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(27) Hverken tilretteleggingshonoraret til Deutsche Bank eller termineringsgebyret til Arris gir fradragsrett for Tandberg Television.

(28) Hovedformålslæren kommer til anvendelse. Læren gjelder når en kostnad har flere formål, og ett av dem er å skape inntekt for den aktuelle skattyter, mens de andre formålene går ut på noe annet. Det er uten betydning hva dette er. Det kan for eksempel være å skape inntekt eller gevinst for en annen skattyter. Selv om selskapets interesse i størst mulig fremtidig verdiskapning i selskapet normalt faller sammen med aksjonærenes interesse i høyest mulig verdi på aksjene, endrer dette seg når selskapet legges ut for salg – og det var i praksis det som skjedde her. Aksjonærenes interesse i fremtidig verdiskapning faller da bort; deres interesse blir begrenset til best mulig pris for aksjene her og nå. Det gjelder i alle fall i børsnoterte selskaper. Selskapsinteressen og aksjonærinteressen er ikke innbyrdes avhengig og overlappende. Avtalen med Deutsche Bank og prosessen etterpå viser at hovedformålet med å engasjere banken var å oppnå best mulig pris for aksjonærene.

(29) Avtalen mellom Tandberg Television og Arris tillot bare ett grunnlag for å endre styrets anbefaling til aksjonærene om salg til Arris, nemlig at det kom inn et nytt bud som var gunstigere for aksjonærene. Dermed er det ikke en gang nødvendig å gripe til hovedformålslæren for å komme til at termineringsgebyret ikke gir fradragsrett for Tandberg Television.

(30) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(31) **Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.

(32) Saken gjelder som nevnt fradragsrett for to utgiftsposter som skattyter, Tandberg Television, pådro seg i forbindelse med salg av aksjene i selskapet. Dels dreier det seg om honorar til Deutsche Bank for tilretteleggelse av transaksjonen, dels termineringsgebyr til den kjøperen styret i utgangspunktet anbefalte overfor aksjonærene, etter at styret endret anbefalingen til å gjelde Ericssons høyere bud.

(33) Ettersom Tandberg Television i 2007 både hadde inntekter som var skattepliktige, og inntekter som ikke var det i henhold til den såkalte fritaksmetoden, beror fradragsretten i denne saken på så vel skatteloven § 6-1 som § 6-24.

(34) At kostnaden er pådradd på skattyters hånd, er klart. Det er heller ikke lenger bestridt at kostnadene skal tilordnes Tandberg Television. Dermed blir det avgjørende for fradragsretten om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom kostnadene og selskapets inntekter.

(35) I § 6-1 er tilknytningskriteriet uttrykt slik: Kostnaden må være pådradd «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt. I § 6-24 er formuleringen litt annerledes. Det er imidlertid samme kriterium i begge bestemmelsene, jf. Rt-2015-1068 avsnitt 55 (Kverva).

(36) Tilknytningskriteriet innebærer at det må være tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og de fremtidige inntektene. Her vil skattyters formål med kostnaden på det tidspunktet den ble pådradd, være et sentralt moment. Det må foretas en alminnelig bevisbedømmelse der det

sentrale vil være hvilket formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger. Ved denne bevisbedømmelsen kan etterfølgende forhold kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet.

(37) Dersom én og samme kostnad tjener flere innbyrdes uavhengige formål, blir det avgjørende for fradragsretten om hovedformålet var å «erhverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt for skattyteren. Hovedformåls læren er beskrevet slik i HR-2018-391-A avsnitt 64:

«... Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett, ... Fra rettspraksis kan blant annet vises til Rt-2005-1434 avsnitt 44 (Total) der 'den alminnelig aksepterte hovedformåls betraktning – hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste', var avgjørende for resultatet.»

(38) Den ankende part har pekt på at i de sakene der hovedformåls læren har vært anvendt, har det dreid seg om kombinasjoner av inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål for samme skattyter. Man kan imidlertid ikke slutte fra dette til at hovedformåls læren bare gjelder i disse tilfellene. Det avgjørende for fradragsrett er om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning til den aktuelle skattyterens inntekt. Den naturlige konsekvens av dette er etter mitt syn at hovedformåls læren også må gjelde dersom en kostnad pådradd av en skattyter for å erverve egen inntekt, skulle ha til formål å fremme også andre skattyteres inntekt. Fradragsretten må da avhenge av om hovedformålet var å fremme denne skattyterens inntekt.

(39) Er formålene innbyrdes avhengige og overlappende, er imidlertid hovedformåls læren mindre egnet. Jeg viser til Rt-2008-794 avsnitt 54. I den saken var det tale om advokatutgifter for å renvaske seg for anklager om brudd på reglene om verdipapirhandel, dels for å ivareta skattyterens gode navn og rykte som en ideell interesse, dels for å opprettholde hans inntektsmuligheter, som - i det aktuelle arbeidsmarkedet – var avhengig av å bli renvasket for anklagene. Skattyter ble her innrømmet fradragsrett for advokatutgiftene uten at Høyesterett fant det nødvendig å ta stilling til hva som var hovedformålet.

(40) I saken her har partene trukket frem to formål, selskapsinteressen og aksjonærinteressen. I et børsnotert selskap dominert av institusjonelle investorer, slik tilfellet var her, er det vanskelig å se for seg at aksjonærene skulle ha en annen interesse enn størst mulig avkastning og gevinst på investert kapital.

(41) Selskapsinteressen er et mindre entydig begrep. Et selskap skal naturligvis ivareta aksjonærinteressen, men har også ansvar for de ansatte, for selskapets medkontrahenter og kreditorer, og for oppfyllelse av andre forpliktelser det måtte ha overfor omgivelsene og samfunnet for øvrig. Dermed kan det være en del av selskapsinteressen å sikre selskapets videre drift.

(42) Det er altså ikke nødvendigvis noen motsetning mellom aksjonærenes og selskapets interesse, for så vidt som aksjeverdien er avhengig av selskapets evne til verdiskapning. Det er slik sett nærliggende å tale om innbyrdes avhengige og overlappende interesser.

(43) Når det blir aktuelt å selge selskapet til nye eierinteresser, endrer imidlertid dette seg. De nåværende aksjonærenes interesse, i alle fall i et selskap som Tandberg Television, er da å få mest mulig igjen for aksjene ved salget. Salget avslutter deres interesse i videre drift av selskapet.

(44) Den som er villig til å by høyest for selskapets aksjer, er i utgangspunktet den som ser potensial for størst mulig verdiskapning i eget selskap ved å overta selskapet, og det er ikke nødvendigvis det samme som å skape inntekter i selskapet som overtas. Det kan i praksis vise seg å være slik, men en nødvendig sammenheng er det ikke.

(45) I en slik situasjon er det etter mitt syn ikke treffende å tale om innbyrdes avhengige og overlappende formål slik tilfellet var i Rt-2008-794, der dette synspunktet ble utslagsgivende for ikke å bruke hovedformåls læren.

(46) Slik jeg ser det, kommer altså hovedformåls læren til anvendelse i saken.

(47) På dette grunnlaget ser jeg først nærmere på tilretteleggingshonoraret til Deutsche Bank.

(48) Som tidligere nevnt, ble avtalen med Deutsche Bank inngått 6. oktober 2006 etter at Tandberg Television som følge av en «profit warning» om lag en måned tidligere hadde opplevd at aksjeverdien i selskapet var blitt omtrent halvert. Selskapet hadde mistet flere kontrakter til store konkurrenter og opplevde en økende konsolidering både på kunde- og konkurrentsiden. Det hadde begynt å motta henvendelser fra mulige interessenter. Et salg av selskapet må følgelig ha fremstått som en nærliggende mulighet da avtalen med Deutsche Bank ble inngått.

(49) Selve avtalen inneholder i punkt 1 en liste over hvilke tjenester Deutsche Bank skal yte, som holder det nokså åpent hva som skal skje med selskapet. Det er ikke entydig her at det siktes mot et salg av selskapet.

(50) Jeg peker imidlertid på at Deutsche Banks honorar forutsatte at det kom i stand en «transaction» – for øvrig hadde banken bare krav på utgiftsrefusjon. I avtalen er «transaction» definert, noe forenklet sagt, som alt som i realiteten utgjør et salg av mer enn 50 prosent av aksjonærposisjonen i selskapet eller av hele eller deler av «innmaten» i selskapet.

(51) Honoraret er fastsatt til to prosent av vederlaget slik dette er nærmere definert i avtalen. Dette ga Deutsche Bank et entydig insentiv til å legge til rette for en transaksjon som ville gi høyest mulig pris til aksjonærene. Det indikerer at aksjonærenes interesser har vært hovedformålet.

(52) Som nevnt kan også etterfølgende omstendigheter kaste lys over hva som var formålet med avtalen. Protokollen fra styremøtet i Tandberg Television 14. november 2006 refererer til kontakter som Deutsche Bank har hatt med Motorola og Ericsson om en «possible acquisition» – mulig overtakelse – av Tandberg Television, uten at det er kommet noe ut av dem. Når Deutsche Bank på styremøtet i Tandberg Television 14. januar 2007 anbefaler Arris' bud på selskapet fremfor budet fra Harris Corporation, er det ifølge styreprotokollen «due to the fact that this bid

had a 7 % premium over the competing bid». I en pressemelding fra Tandberg Television 8. februar 2007 gis det uttrykk for følgende:

«A number of parties conducted due diligence, culminating in the receipt of competitive bids, of which ARRIS' bid delivered the highest value to TAT [Tandberg Television] shareholders. Having reviewed the competitive landscape, increasing consolidation of both customers and competitors, and the loss of business opportunities to larger competitors, the Board concluded that a combination to create a larger scale operation at the premium offered by ARRIS was in the best interest of shareholders.»

(53) Det er altså aksjonærenes interesse i å få mest mulig for aksjene som står i fokus, selv om vurderingen av deres interesser skjer på en bakgrunn av de konkurransemessige problemene selskapet stod overfor. Det er ikke fremlagt materiale der styret vurderer selskapsinteressen for seg. Det betyr naturligvis ikke at styret har ment at det var en motsetning mellom selskapsinteressen og aksjonærinteressen. Det fremlagt materialet gjør det imidlertid vanskelig å konkludere med annet enn at det var ivaretagelse av aksjonærenes interesse som var hovedformålet med assistansen fra Deutsche Bank. Tandberg Television har da ikke fradragsrett for honoraret til Deutsche Bank i sin inntekt.

(54) Det er nok så at særlig i børsnoterte selskaper er det vanskelig å tenke seg at aksjonærene selv skulle kunne organisere seg for å motta rådgivning av det slaget det her er tale om ved salg av selskapet – det må i praksis bli selskapet selv som gjør det. Etter mitt syn kan man imidlertid ikke av det slutte at selskapet dermed også må ha krav på fradrag for kostnadene i medhold av skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

(55) Jeg ser så nærmere på termineringsgebyret til Arris.

(56) I avtalen – «transaction agreement» – mellom Tandberg Television og Arris inngikk det både et påbud til styret i Tandberg Television om å anbefale Arris' bud overfor aksjonærene og et forbud mot å trekke anbefalingen tilbake. Det var imidlertid gjort unntak fra forbudet for det tilfellet at det skulle kommet et «unsolicited, bona fide written offer by a third party» til alle aksjonærer i Tandberg Television om å kjøpe alle gjenværende aksjer på vilkår som var «more favourable to all of Tandberg's shareholders, from a financial point of view». Styret kunne endre sin anbefaling til å gjelde et slikt «Superior Proposal» dersom styrets lovmessige forpliktelser til å ivareta aksjonærenes interesser gjorde det nødvendig. Til gjengjeld måtte Tandberg Television betale et termineringsgebyr til Arris på 18 millioner US dollar.

(57) Det var altså ikke mulig å skifte anbefaling til et nytt bud av noen annen grunn enn aksjonærenes interesse i høyere avkastning på investert kapital.

(58) Som tidligere nevnt kom Ericsson 26. februar 2007 med et konkurrerende bud på 106 kroner per aksje, og i en pressemelding 7. mars 2007 anbefalte styret aksjonærene å godta Ericssons bud fremfor Arris'. I anbefalingen heter det at Arris' tilbud var det beste for aksjonærene i Tandberg Television da det kom, men at «[i]t is the Directors' opinion that Ericsson's offer represents a compelling opportunity for the shareholders of TANDBERG Television and a superior offer compared to the offer from ARRIS».

(59) Her fokuseres det også – naturlig nok, gitt avtalen – ensidig på aksjonærenes interesser, uten at selskapets interesser trekkes inn. Selv om det også kan ha vært i selskapets interesse som sådan å gå sammen med Ericsson fremfor Arris – Ericsson var et mye større selskap enn Arris - er det vanskelig å komme til noen annen konklusjon enn at det var hensynet til aksjonærene alene som utløste skifte av anbefaling og dermed termineringsgebyret. Heller ikke termineringsgebyret kan da etter mitt syn anses som pådradd for å skape inntekt for Tandberg Television, slik at fradrag må nektes også for denne kostnaden.

(60) For ordens skyld nevner jeg at aksjonærutbytte og utbyttebeskatning faller utenfor saken. I denne forbindelse nøyer jeg meg med å peke på at i Rt-2000-2033 (Santech), som gjaldt det selskapsrettslige utbyttebegrepet knyttet opp mot en rådgivningsavtale som på mange måter ligner avtalen i denne saken, ble det ikke regnet som utbytte for aksjonærene at selskapet betalte rådgivningsutgiftene. Det ble fremhevet at utbyttesynspunktet måtte forbeholdes de tilfeller der rådgivningen var en «klar særfordel» for de selgende aksjonærene. Skatte-ABC 2017 punkt 6.4.6 synes å legge samme kriterium til grunn.

(61) Anken har etter dette ikke ført frem. Ankemotparten har krevd seg tilkjent sakskostnader for Høyesterett, og jeg ser ikke grunn for å gjøre unntak fra hovedregelen i tvisteloven § 20-2 om at den part som vinner, har krav på erstatning for sine sakskostnader. Ankemotparten har lagt frem et kostnadskrav på 169 950 kroner, som legges til grunn.

(62) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ericsson Television AS til staten v/Skatt øst 169 950 – etthundreogsekstinitusennihundreogfemti - kroner innen 2 – to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(63) Dommer **Indreberg**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(64) Dommer **Webster**: Likeså.

(65) Dommer **Bergh**: Likeså.

(66) Justitiarius **Øie**: Likeså.

(67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ericsson Television AS til staten v/Skatt øst 169 950 – etthundreogsekstinitusennihundreogfemti - kroner innen 2 – to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Tingrettsdommer

SkN 18-055 Toårsfristen i ligningsloven § 6 nr. 3 bokstav a

Lovstoff: Ligningsloven § 6 nr. 3 bokstav a.

Oslo tingrett: Dom av 5. juli 2018.

Dommer: Tingrettsdommer Jonas Petter Madsø.

Parter: Øyvind Dahl (advokat Bettina Banoun) mot staten v/Skatt øst (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Skattyters ligning for inntektsåret 2004 ble endret ved at inntekten ble økt med en aksjegevinst på omtrent 138 millioner kroner. Skattyter gjorde gjeldende at det ikke var adgang til å endre ligningen fordi toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom til anvendelse, subsidiært at endringsadgangen var bortfalt ved passivitet. Tingretten kom til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og toårsfristen i ligningsloven § 6 nr. 3 bokstav a kom derfor ikke til anvendelse. Endringsadgangen var heller ikke bortfalt ved passivitet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Skatteyers ligning for inntektsåret 2004 ble endret ved at inntekten ble økt med en aksjegevinst på NOK 138 011 656. Skatteyer gjør gjeldende at det ikke var adgang til å endre ligningen fordi toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer til anvendelse, subsidiært at endringsadgangen er bortfalt ved passivitet.

Framstilling av saken

Øyvind Dahl søkte 21. desember 2000 om endring av skattekort for 2001, og opplyste at han fra 1. januar 2001 hadde til hensikt å ta varig opphold i Sveits. Vedlagt søknaden lå utfylt skjema for flytting til utlandet der det ble opplyst at Dahl eide bolig i Norge og at han eide aksjer i norsk selskap.

I brev av 7. juni 2001 meddelte Oslo likningskontor at Dahl ikke kunne anses skattemessig emigrert fra Norge, og at han ble ansett som midlertidig utflyttet. Det fremgikk videre av brevet at dersom Dahl beholdt sin bolig i Norge, så ville han ikke ha brutt tilknytningen til Norge på en slik måte at han kunne anses skattemessig emigrert.

Den 11. januar 2002 sendte Dahl et brev til Oslo likningskontor der han fremla diverse dokumenter om sin tilknytning til Sveits. Dahl opplyste at han i 2001 ikke hadde hatt inntekter i Norge, at han ikke ville ha det i fremtiden og at lønns- og kapitalinntekt ville bli rapportert til sveitsiske skattemyndigheter for 2001 og fremtiden. I sin selvangivelse for 2001 hevdet Dahl at han var skattemessig bosatt i Sveits, og i den forhåndsutfylte selvangivelsen endret han all inntekt og formue til 0. Oslo likningskontor meddelte i brev av 3. september 2002 at de vurderte å fravike opplysningene som ble gitt i Dahls selvangivelse ettersom likningskontoret anså han for

skattemessig bosatt i Norge, og således også skattepliktig til Norge for all inntekt og formue. Etter det opplyste ble Dahl for inntektsåret 2001 likevel ikke ansett for å ha alminnelig skatteplikt til Norge, og dette synes også å ha blitt lagt til grunn ved ligningen.

For inntektsårene 2002 og 2003 ble Dahl lignet ved skjønn da selvangivelse for disse årene ikke ble innlevert på tross av purringer.

Den 1. desember 2004 flyttet Dahl internt i Sveits fra Basel til Zürich. Dahl hadde inngått en avtale med skattemyndigheten i kantonen Zürich om beskatningsmåten etter flytting dit. Avtalen innebar en sjablongbeskatning, hvor utgangspunktet for beregning av skattepliktig inntekt er årlige utgifter til livsopphold.

Den 3. desember 2004 solgte Dahl 25,35 % av aksjene i det norske selskapet Point International AS for NOK 163 790 156. Aksjegevinsten ble senere fastsatt til NOK 138 011 656.

Point International AS innleverte 15. februar 2005 oppgaver til aksjonærregisteret med opplysninger om aksjene i selskapet og om Dahls aksjer i selskapet, jf. ligningsloven § 6-11.

I brev av 26. februar 2005 til Oslo likningskontor opplyste Dahl at han skattet til Sveits for alle inntekter, utgifter og formue, og at han hadde gjort det siden 1. oktober 2001. Som vedlegg fulgte et brev på tysk fra skattemyndighetene i kantonen Basel-Stadt samt et brev på tysk fra Tax Partner AS.

Den 7. mars 2005 fikk Dahl tilsendt utskrift fra aksjonærregisteret hvor salget av aksjene i Point International AS fremgikk. I utskriften sto det videre følgende:

«På baksiden og eventuelt følgende sider følger et utkast til realisasjonsoppgave. Oppgaven skal legges ved selvangivelsen. Opplysningene må korrigeres eller suppleres hvis de er uriktige eller mangelfulle.»

Ved Oslo likningskontors brev av 18. april 2005 ble Dahls forutgående brev besvart. Innledningsvis ble det vist til Dahls brev av 26. februar 2005 der det fremgikk at han hadde skattet til Sveits for alle inntekter, utgifter og formue siden 1. oktober 2001. I brevet fra likningskontoret sto det videre følgende:

«Fra og med inntektsåret 2004 vil De være å anse som skattemessig bosatt i utlandet og begrenset skattepliktig til Norge for fast formue og avkastning av slik formue både etter intern skatterett (skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a) og skatteavtalen med Sveits. De vil fortsatt ha selvangivelsesplikt, jf. ligningsloven § 4-2. Dersom de leier ut fast formue er RF-1189 pliktig vedlegg til selvangivelsen.»

Den 28. mai 2005 innsendte Dahl papirselvangivelse for næringsdrivende mv. for inntektsåret 2004. Gevinsten ved realisasjonen av aksjene i Point International AS var ikke ført i selvangivelsen, og Dahl vedla heller ikke realisasjonsoppgaven.

Ved den ordinære ligningen for 2004 ble Dahl ikke beskattet for aksjegevinsten. Dahl hadde i selvangivelsen ikke medtatt gevinsten som inntekt, og opplysninger i aksjonærregisteret kom ikke automatisk med ved ligningen.

Ved skattekontorets brev av 16. september 2014 ble Dahl varslet om at skattekontoret vurderte å endre ligningen for 2004 ved beskatning av gevinsten ved salget av aksjene i Point International AS. Aksjesalget var kommet opp i forbindelse med et generelt prosjekt hos Skatt øst hvor internasjonale pengetransaksjoner ble gjennomgått. KPMG bisto Dahl og innga merknader til skattekontorets endringsvarsel og utkast til vedtak.

Skattekontoret fattet vedtak 24. september 2015, og Dahls ligning for inntektsåret 2004 ble da endret ved at inntekten ble økt med aksjegevinsten på NOK 138 011 656.

Skattekontorets vedtak ble påklaget av advokat Bettina Banoun i brev av 16. oktober 2015. Etter forutgående saksbehandling ble klagen ikke tatt til følge ved skatteklagenemndas vedtak av 1. juni 2017.

Dahl tok den 8. desember 2017 ut stevning for Oslo tingrett og la ned påstand om at skatteklagenemndas vedtak oppheves. Staten v/Skatt øst tok til motmæle ved tilsvarende av 26. januar 2018 og la ned påstand om frifinnelse.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 11. og 12. juni 2018. Ingen parter eller vitner avga forklaring. Det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkeren har i hovedtrekk gjort gjeldende

Skattekontoret hadde ikke adgang til å endre ligningen for inntektsåret 2004. Fristen for å foreta en endring som er til ugunst for skatteyteren er to år, forutsatt at det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det anføres at Dahl har oppfylt sin opplysningsplikt. Tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 kommer derfor ikke til anvendelse, og Skatteklagenemndas vedtak må oppheves.

Det må legges til grunn at Dahl var skattemessig emigrert fra 2001, og at han uansett var skattemessig bosatt i Sveits fra og med 1. januar 2004. Dahl hadde således ikke alminnelig global skatteplikt til Norge i 2004. Under enhver omstendighet var alminnelig skatteplikt ikke synbar for ham.

Dahl kjente ikke til bestemmelsen om latent skatteplikt for salg av aksjer i norsk selskap innen fem år etter utflytting, jf. skatteloven § 2-3 (3) og skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 13 nr. 5. Hadde Dahl vært klar over 25 %-regelen, ville han solgt seg ned med 0,4 % tidligere for å komme under 25 %-grensen, eller avventet salg til femårsfristen var ute. Dersom Dahl hadde visst at aksjesalg etter utflytting var skattepliktig i Norge, ville han i hvert fall i 2002 ha krevd tapsfradrag på 18 MNOK for salg av 99,3 % aksjer i SSD Sport & Mote AS.

Når det gjelder vurderingen av skatteyters opplysningsplikt, er det en grunnleggende feil ved vedtaket at det ikke er tatt hensyn til de faktiske forhold og hvilken informasjon Dahl hadde mottatt fra likningskontoret da han skulle levere sin selvangivelse. Både forarbeidene til

ligningsloven og høyesterettspraksis tilsier at man ved vurderingen av om toårsfristen kommer til anvendelse skal se hen til samarbeidsforholdet mellom skatteyter og skattemyndighetene, samt hvilken konkret oppfordring skatteyteren har til å gi den aktuelle opplysning. Videre må ligningsmyndighetenes veiledningsplikt vektlegges.

Dahl hadde i 4 år sendt flere brev til likningskontoret. I brev av 26. februar 2015 gjentok Dahl at han fremdeles anså seg selv for utflyttet og skattemessig bosatt i Sveits. Det bestrides at Dahl ga feil opplysninger i dette brevet. Den 7. mars 2005 fikk Dahl tilsendt aksjonærregistreringsoppgave fra Oslo likningskontor som viste aksjetransaksjonen. Dette skapte en klar forståelse hos Dahl for at skattemyndighetene hadde opplysninger om aksjesalget.

Senere mottok Dahl brev fra Oslo likningskontor av 18. april 2015 der sto at han fra om med inntektsåret 2004 var å anse som skattemessig bosatt i utlandet og begrenset skattepliktig til Norge for fast formue og avkastning av slik formue. Dette brevet ble sendt 6 uker etter at likningskontoret hadde sendt aksjonærregistreringsoppgaven om aksjesalget, og 2 uker før selvangivelsesfristen. Likningskontoret opplyste ikke at Dahl var pliktig til å svare skatt av realisasjon av aksjer. Aksjereglene ble ikke opplyst, selv om det fulgte av flyttemeldingen at Dahl eide aksjer i norske selskaper og til tross for beskatning av aksjer i inntektsåret 2000. Likningskontoret tok ikke noe forbehold, og Dahl ble ikke gjort uttrykkelig oppmerksom på at den gitte veiledningen ikke var en fullstendig redegjørelse for reglene som vil være relevante for hans skatteplikt etter utflytting.

Det følger av Sivilombudsmannens uttalelser at det stilles relativt store krav til skattekontorenes veiledningsplikt på dette området fordi regelverket er komplisert. Skatteklagenemnda fremhevet også at likningskontoret burde ha opplyst om reglene for aksjesalg. Ut fra hensynet til forutberegnelighet må skattyter kunne basere seg på at veiledningen som gis er korrekt og dekkende. Dahls etterfølgende brev av 28. mai 2005 viser at hans forståelse av selvangivelsesplikten var knyttet til fast formue. Selvangivelsen til Dahl foranlediget ingen kommentarer, spørsmål eller brev fra Oslo likningskontor før i 2014.

Dahls selvangivelse var i tråd med likningskontorets veiledning, og han har ikke brutt sin opplysningsplikt. Toårsfristen kommer derfor til anvendelse.

Subsidiært anføres at endringsadgangen er bortfalt ved passivitet. Læren om ulovfestet passivitet innebærer at ligningsmyndighetene må handle innen rimelig tid når de har fått alle relevante dokumenter for ligningen forelagt seg. Endringsadgangen kan derfor bortfalle på grunn av passivitet også før endringssak er tatt opp. Hensynet til forutsigbarhet og innrettelsesbehov tilsier at skattyterne har krav på å få sin sak behandlet innen rimelig tid og uten ugrunnet opphold.

Kravet til fremdrift og forsvarlig saksbehandling er tilsidesatt i dette tilfellet. Utskriften fra aksjonærregisteret viste at skattekontoret allerede i mars 2005 hadde all informasjon om aksjesalget. Det faktiske utgangspunktet for skattekontorets endringsvarsel 16 september 2014 har vært skatteyters selvangivelse og korrespondanse mellom skatteyter og likningskontoret i 2005, samt informasjon som fremgår av aksjonærregisteret som ble innsendt våren 2005. Skattemyndighetene hadde følgelig sittet med den relevante dokumentasjonen i over 9 år, og endringsadgangen må da anses forspilt ved passivitet. Skatteyter er ikke å bebreide for tiden som

er gått, og den lange tidsbruken medførte også at Dahls tapsfradrag på 18 MNOK for aksjesalg i 2002 ble avskåret. Passivitet må medføre opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 1. juni 2017 for Øyvind Dahl for inntektsåret 2004 oppheves.
2. Øyvind Dahl tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkte har i hovedtrekk gjort gjeldende

Det anføres at skatteklagenemndas vedtak er gyldig, og at staten skal frifinnes. Dahls ligning for inntektsåret 2004 ble endret ved at inntekten ble økt med en aksjegevinst på NOK 138 011 656. Gevinsten var på 25,35 % av aksjene i det norske selskapet Point International AS. Det er enighet om at Dahl var materielt skattepliktig for aksjegevinsten. Partene er imidlertid uenige om Dahl i 2004 var skattemessig bosatt i Norge eller i Sveits. Etter statens syn var Dahl skattemessig bosatt i Norge, og han hadde dermed alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-1. Da er det skatteloven § 10-31 som er hjemmelen for Dahls skatteplikt for aksjegevinsten. Dersom det legges til grunn at Dahl var skattemessig bosatt i Sveits, er det skatteloven § 2-3 tredje ledd som er hjemmelen for Dahls skatteplikt.

Endringen av ligningen ble tatt opp innenfor tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, som er påberopt av Dahl, får ikke anvendelse. Endringen av ligningen var til Dahls ugunst, men Dahl hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I selvangivelsen for 2004 opplyste ikke Dahl om aksjegevinsten på NOK 138 011 656. Dahl hadde plikt til å gi alle opplysninger i selvangivelsen som hadde betydning for hans ligning, og det var også en egen rubrikk 3.1.5 hvor det skulle opplyses om skattepliktige gevinster på blant annet aksjer. Unnlåtelsen av å fylle ut denne rubrikken må i seg selv anses som en uriktig opplysning. Det anføres at Dahl bevisst holdt tilbake opplysninger til tross for at han forsto at de kunne ha betydning for ligningen. Når Dahl ikke opplyste om aksjegevinsten var det i hvert fall en ufullstendig opplysning. Dahl ga også uriktige eller ufullstendige opplysninger fordi realisasjonsoppgave fra aksjonærregisteret ikke var vedlagt selvangivelsen. Dette ble ikke gjort til tross for at Dahl uttrykkelig hadde fått opplyst at den skulle legges ved selvangivelsen.

Dahl hadde opplysningsplikt om aksjesalget og aksjegevinsten selv om dette fremgikk av aksjonærregisteret. Opplysningene i aksjonærregisteroppgaven var gitt av selskapet Point International AS i medhold av ligningsloven § 6-11. Opplysninger fra andre enn skatteyteren selv har kontrollformål, og fritar ikke skatteyteren for sin opplysningsplikt. Ved ligningen for 2004 var aksjonærregisteret ikke koblet opp mot etatens ligningssystemer. Opplysninger i aksjonærregisteret kom ikke automatisk inn i aksjonærenes forhåndsutfylte selvangivelser, og de kom heller ikke opp ved eventuell kontroll av skatteyters selvangivelse. Videre kunne oppslag i aksjonærregisteret bare gjøres på selskapet og ikke på aksjonærene.

Dahls anførsel om at han ikke var kjent med skatteplikten for aksjegevinsten er uten betydning. Rettsvillfarelse fritar ikke for opplysningsplikten. Dahl hadde også klar oppfordring til å opplyse om aksjegevinsten og til å fremlegge realisasjonsoppgaven som vedlegg til selvangivelsen.

Den påberopte veiledningsplikten og Oslo likningskontors brev av 18. april 2005 reduserer ikke opplysningsplikten. Det sto ikke noe i likningskontorets brev om at Dahl ikke trengte å fremlegge relasjonsoppgaven som vedlegg til selvangivelsen, og det var ingen kobling i brevet til utskriften fra aksjonærregisteret. Det sto heller ikke noe om at Dahls aksjegevinst ikke skulle være skattepliktig. Dersom Dahl trodde det burde han selvsagt ha spurt ligningsmyndighetene ettersom det dreide seg om en meget høy gevinst på aksjer i et norsk selskap. Det var ingen grunn til at Oslo likningskontor på eget initiativ skulle opplyse om skatteplikt for aksjesalg. Dahl hadde aldri opplyst om aksjesalget og gevinsten. Dahl hadde for 2001, 2002 og 2003 heller ikke opplyst at han eide aksjer i Point International AS, og han var ikke formuesbeskattet for disse. Skatteyters opplysningsplikt gjelder for hvert inntektsår. Det må også legges vekt på at Dahl ga uriktige og ufullstendige opplysninger i sitt brev av 26. februar 2005

Endringsadgangen er ikke bortfalt ved passivitet. Etter rettspraksis skal det mye til for at endringsadgangen kan bortfalle på grunn av tidsbruk etter at endringssak er tatt opp. Det kan nok tenkes at endringsadgangen også kan bortfalle ved passivitet før endringssak er tatt opp, men det er uklart, og det skal enda mer til. Foreliggende sak gjelder påstått passivitet før endringssak er tatt opp, og man er da utenfor passivitetslærens kjerneområde. Dahl opplyste ikke om aksjesalget og gevinsten, og i et slikt tilfelle kan det ikke anses å foreligge passivitet fra skattemyndighetens side. Basert på selvangivelsen med vedlegg kunne skattekontoret ikke se spørsmålet om Dahl skulle beskattes for aksjegevinst, og skattekontoret hadde under den ordinære ligningsbehandlingen ikke foranledning til å ta opp spørsmålet. Passivitet kan ikke foreligge før skatteyteren har gitt opplysninger som gir skattekontoret grunn til å arbeide med saken. I tillegg mener staten at Dahl utvilsomt kan bebreides for ikke å ha opplyst om aksjegevinsten.

Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Dahls ligning for inntektsåret 2004 ble endret ved at inntekten ble økt med en aksjegevinst på NOK 138 011 656.

Partene er uenige om Dahl i 2004 var skattemessig bosatt i Norge eller Sveits. Staten mener Dahl var skattemessig bosatt i Norge og hadde alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-1. Skatteplikten for aksjegevinsten følger da av skatteloven § 10-31. Dahl mener derimot han var skattemessig bosatt i Sveits. Skatteplikten for aksjegevinsten følger i så fall av skatteloven § 2-3 tredje ledd og av skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Skatteavtalens artikkel 13 nr. 5 lyder slik:

«Gevinsten ved hel eller delvis avhendelse av en vesentlig eierandel i et selskap kan skattlegges i den kontraherende stat hvor selskapet er hjemmehørende, dersom avhenderen er en fysisk person bosatt i den annen kontraherende stat som

- a) var bosatt i den førstnevnte stat i henhold til artikkel 4 på noe tidspunkt i løpet av en 5-års periode umiddelbart forut for avhendelsen, og
- b) ikke er skattepliktig i den annen stat slik for slik gevinst.

En vesentlig eierandel foreligger når avhenderen forfører over mer enn 25 prosent av selskapets kapital.»

Dahl flyttet til Sveits 1. januar 2001. Han solgte 25,35 prosent av aksjene i det norske selskapet Point International AS den 3. desember 2004, og aksjegevinsten utgjorde NOK 138 011 656. Aksjegevinsten var ikke skattepliktig i Sveits. Gevinsten var derfor gjenstand for kildeskatt til Norge.

Retten finner det ikke nødvendig å ta stilling til om Dahl i 2004 var skattemessig bosatt i Norge eller Sveits. Dahl var uansett skattepliktig til Norge for aksjegevinsten, hvilket partene også er enige om. Spørsmålet blir derfor om ligningen for 2004 ble tatt opp til endring innen de frister som oppstilles i den dagjeldende ligningsloven § 9-6. Fristavbrytende varsel ble gitt ved skattekontorets brev 16. september 2014, hvilket var innenfor tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1.

Dahl anfører at endringsadgangen var avskåret fordi toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer til anvendelse. For at denne fristen skal komme til anvendelse er det imidlertid et vilkår at skatteyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Spørsmålet om det er gitt fullstendige opplysninger må ses i sammenheng med de krav som ligningsloven stiller til skatteyers alminnelige opplysningsplikt i kapittel 4. Etter § 4-3 skal selvangivelsen foruten spesifisert oppgave over skatteyers brutto formue, inntekt og fradragposter også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen». Bestemmelsen må sammenholdes med § 4-1, hvorefter skatteyteren skal «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt».

Når det gjelder den nærmere forståelse av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, vises det til Rt-1992-1588 hvor Høyesterett uttaler følgende om bestemmelsen:

«Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom til å skaffe seg ytterligere opplysninger

vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Retten finner det klart at det i nærværende sak ikke ble gitt opplysninger som ga ligningsmyndigheten tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål.

Dersom det legges til grunn at Dahl i 2004 var skattemessig bosatt i Sveits, var aksjegevinsten som nevnt uansett skattepliktig til Norge. Dahls selvangivelse for 2004 inneholdt imidlertid ingen opplysninger om aksjesalget og gevinsten. Retten bemerker at opplysning om aksjegevinsten utvilsomt hadde betydning for gjennomføringen av ligningen. I selvangivelsen var det også en egen rubrikk 3.1.5 hvor det skulle opplyses om skattepliktige gevinster på blant annet aksjer. Denne rubrikken var ikke utfylt av Dahl. Staten mener dette må likestilles med tilfeller hvor det er utfylt null i rubrikken, og at det foreligger en uriktig opplysning når den utfylte rubrikken skulle ha vært utfylt med et konkret tall. Retten finner det ikke nødvendig å ta stilling til om manglende utfylling av rubrikken skal anses som en uriktig opplysning, idet den ikke utfylte rubrikken uansett må anses som en ufullstendig opplysning. Dahl hadde videre fått tilsendt utskrift fra aksjonærregisteret med beskjed om at vedlagte utkast til realisasjonsoppgave skulle legges ved selvangivelsen, og at opplysningene måtte korrigeres eller suppleres hvis de var uriktige eller mangelfulle. I sin selvangivelse vedla ikke Dahl realisasjonsoppgaven.

Spørsmålet blir om Dahl ut fra sakens omstendigheter likevel kan anses for å ha gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt.

Dahl har anført at han ikke var kjent med bestemmelsen om latent skatteplikt for salg av aksjer i norsk selskap innen fem år etter utflytting. Retten bemerker at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres strengt, og at rettsvillfarelse ikke fritar fra opplysningsplikten. Det vises til Rt-2009-813 avsnitt 84:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsskatt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117 gjaldt illeggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.»

Etter rettens vurdering hadde Dahl klar oppfordring til å gi den aktuelle opplysning. Det dreide seg om en meget høy gevinst på salg av aksjer i et norsk selskap. I selvangivelsen var det som nevnt også en egen rubrikk hvor det skulle opplyses om skattepliktige gevinster på blant annet aksjer. I tillegg hadde Dahl mottatt utskrift fra aksjonærregisteret med beskjed om at realisasjonsoppgaven skulle legges ved selvangivelsen. Når Dahl på tross av dette ikke ga noen opplysninger om aksjesalget og gevinsten, må dette anses som «ufullstendige opplysninger».

Det er ikke tvilsomt at Dahl hadde opplysningsplikt om aksjesalget og gevinsten selv om dette fremgikk av aksjonærregisteret. Opplysningene i aksjonærregisteroppgaven var gitt av selskapet Point International AS i medhold av ligningsloven § 6-11. Slike innhentede tredjemannsopplysninger vil først og fremst ha et kontrollformål, og fritar ikke skatteyteren for sin egen opplysningsplikt, jf. Rt-1995-1883. Det fremgår for øvrig av skatteklagenemndas vedtak at aksjonærregisteret ikke var koblet opp mot ligningssystemene i etaten, og at saksbehandler ikke hadde tilgjengelig kontrollopplysninger fra aksjonærregisteret ved ligning av den enkelte skattepliktige. Retten bemerker at det ikke kan forventes at ligningsmyndighetene skal kryssjekke de opplysninger som er gitt i selvangivelsen opp mot opplysninger i aksjonærregisteret, jf. LB-2014-16409, LB-2016-10798 og LG-2017-44511. Opplysningsplikten hviler på skatteyteren, og i den tilsendte utskriften fra aksjonærregisteret hadde Dahl også fått beskjed om at realisasjonsoppgaven skulle legges ved selvangivelsen.

Som tidligere nevnt må ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt vurderes på bakgrunn av de opplysninger som skatteyteren har gitt. I visse tilfeller kan det være aktuelt for ligningsmyndighetene å fremskaffe ytterligere opplysninger for å få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. En slik undersøkelsesplikt inntreffer imidlertid først når skatteyteren har gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål. Det var ikke tilfelle her. Dahl hadde ikke gitt noen opplysninger om realisasjonen av aksjene, og ligningsmyndigheten hadde derfor heller ikke fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp skattespørsmålet.

Spørsmålet blir etter dette om ligningskontorets brev av 18. april 2005 ga Dahl en berettiget oppfatning om at aksjegevinsten ikke var skattepliktig til Norge. Dahl har anført at hans selvangivelse var i tråd med likningskontorets veiledning, og at han derfor ikke kan anses å ha brutt sin opplysningsplikt.

I Oslo likningskontors brev av 18. april 2005 sto det blant annet følgende:

«Vi viser til Deres brev av 26. februar 2005 hvor det fremgår at De har skattet til Sveits for alle inntekter, utgifter og formue siden 1. oktober 2001. (...)

Fra og med inntektsåret 2004 vil De være å anse som skattemessig bosatt i utlandet og begrenset skattepliktig til Norge for fast formue og avkastning av slik formue både etter intern skatterett (skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a) og skatteavtalen med Sveits. De vil fortsatt ha selvangivelsesplikt, jf. ligningsloven § 4-2. Dersom De leier ut fast formue er RF-1189 pliktig vedlegg til selvangivelsen.

Etter våre opplysninger står De som eier av gnr. 135 bnr. 39 og gnr. 244 i Oslo.»

Dahl anfører at han forsto likningskontorets brev slik at selvangivelsesplikten bare var knyttet til fast eiendom ettersom det ble opplyst at han var begrenset skattepliktig til Norge for fast formue og avkastning av slik formue. Fra Dahls side er det også fremhevet at likningskontoret ikke tok noe forbehold, og at han ikke ble gjort uttrykkelig oppmerksom på at veiledningen i brevet ikke var en fullstendig redegjørelse for reglene som ville være relevante for hans skatteplikt etter utflytting.

Retten mener likningskontorets brev må ses i sammenheng med den forutgående korrespondanse, herunder Dahls brev av 26. februar 2005 hvor det ble opplyst at han skattet til Sveits for alle inntekter, utgifter og formue siden 1. oktober 2001. Dahl hadde også i et tidligere brev av 5. juli 2004 opplyst at han skatter alt til Sveis hva gjelder inntekt, formue og konti fra Norge.

Det er på det rene at Dahl visste at aksjegevinsten ikke ville bli beskattet i Sveits, hvilket fremgår av en artikkel i Drammens Tidende 19. desember 2004. Opplysningen om at Dahl skattet til Sveits for alle inntekter, anføres fra statens side å være en uriktig opplysning. Dahl har på sin side påpekt at det må skilles mellom kapitalinntekt og kapitalgevinst, og Dahl mener det er feil at han i sine brev uttrykte at han er skattepliktig for kapitalavkastning i Sveits.

Sondringen mellom kapitalinntekt og kapitalgevinst kan vanskelig ses å fremgå av brevet som Dahl sendte til likningskontoret. Retten mener dette uansett er av underordnet betydning for saken. Dahl hadde ikke gitt noen opplysning om realisasjonen av aksjene i det norske selskapet Point International AS. Likningskontorets brev må ses på bakgrunn av de opplysninger som Dahl hadde gitt, og retten kan ikke se at likningskontoret hadde noen foranledning til å redegjøre for reglene om skatteplikt for aksjesalg.

Dahl leverte ikke selvangivelse for inntektsårene 2002 og 2003 og han ble da lignet ved skjønn. Likningskontoret hadde informasjon om at Dahl var eier av fast eiendom i Oslo, og likningskontoret opplyste derfor i sitt brev av 18. april 2004 at Dahl var begrenset skattepliktig til Norge for fast eiendom og avkastning av slik formue. Dahl har fremhevet at han hadde krysset av for at han eide aksjer i flyttemeldingen av 20. desember 2000, samt at han ble beskattet for aksjer i inntektsåret 2000. Retten finner ikke dette avgjørende. Som staten har påpekt hadde Dahl verken for 2001, 2002 eller 2003 opplyst at han eide aksjer, og han var ikke formuesbeskattet for aksjene i Point Internasjon AS. Kravet som påhviler skatteyter om å gi fullstendige opplysninger gjelder for hvert inntektsår.

Ligningsmyndighetenes veiledning kan etter rettens syn ikke medføre at Dahl har oppfylt sin opplysningsplikt. Dahl har blant annet vist til ligningsloven § 3-1 og en uttalelse fra Sivilombudsmannen (SOM-2015-2236) som gjaldt skattekontorets veiledningsplikt ved pensjonisters forespørsler om skattemessig emigrasjon. Retten bemerker at Dahl ikke rettet noen forespørsel til skattekontoret vedrørende reglene om skatteplikt for aksjesalg. Gjennom Dahls kontakt med ligningsmyndighetene var det heller ingen ting som kunne henlede oppmerksomheten på aksjesalget, og det var ikke mulig for ligningsmyndighetene å se at beskatning av aksjegevinst kunne være en aktuell problemstilling. Likningskontorets brev av 18. april 2005 må ses i lys av dette.

Uttalelsen fra Sivilombudsmannen gjaldt for øvrig pensjonister som hadde emigrert. Dahl var på sin side en ressurssterk forretningsmann, og skattespørsmålet dreier seg her om en meget høy

gevinst på NOK 138 011 656 ved salg av aksjer i et norsk selskap. Retten mener det må stilles strenge krav til skatteyter i et slikt tilfelle, og det er også nærliggende for skatteyter å foreta grundige undersøkelser av regelverket, jf. LF-2006-425. Som tidligere nevnt visste Dahl at aksjegevinsten ikke var skattepliktig i Sveits, og det er noe underlig om han ikke også hadde undersøkt hvorvidt aksjegevinsten var skattepliktig til Norge. Etter rettens syn har Dahl uansett ikke oppfylt sin aktsomhetsplikt når han unnlot å opplyse om aksjegevinsten. Som det fremgår ovenfor mener retten at likningskontoret ikke hadde noen foranledning til å redegjøre for reglene om skatteplikt for aksjesalg. Dahl hadde videre fått tilsendt utskrift fra aksjonærregisteret med beskjed om at realisasjonsoppgaven skulle legges ved selvangivelsen. Utskriften fra aksjonærregisteret var ikke omtalt i likningskontorets brev av 18. april 2005, og retten mener det ikke var forsvarlig av Dahl å legge til grunn at han ikke trengte å legge ved realisasjonsoppgaven til selvangivelsen. Dette gjelder ikke minst når det ses hen til at Dahl heller ikke hadde gitt noen opplysninger til ligningsmyndigheten som kunne henlede oppmerksomheten på aksjesalget.

Retten er etter dette kommet til at Dahl må anses å ha gitt ufullstendige opplysninger. Toårsfristen i ligningsloven § 6 nr. 3 bokstav a kommer derfor ikke til anvendelse.

Dahl har subsidiært anført at endringsadgangen er bortfalt ved passivitet. De ulovfestede regler om passivitet er utviklet gjennom rettspraksis. Adgangen til å foreta endring før utløpet av fristene i ligningsloven § 9-6 kan i særlige tilfeller falle bort. Når man taler om ligningsmyndighetens passivitet, gjelder dette vanligvis passivitet som er utvist etter at endringssak er tatt opp. Det foreligger bare en høyesterettsdom som har underkjent en ligning på grunnlag av den ulovfestede passivitetsstandard, og det er avgjørelsen i Rt-1967-581. Der hadde ligningsmyndighetene latt en sak ligge i fire-fem år etter at bokettersyn hadde avdekket et forhold som førte til for lav skatt. Skatteyterens forhold kan også vektlegges, herunder om skatteyteren har rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig brakt ut av verden og på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette.

Nærværende sak gjelder anført passivitet før endringssak er tatt opp. Dahl mener utskriften fra aksjonærregisteret viser at skattekontoret allerede i mars 2005 hadde all informasjon om aksjesalget, og han anfører at endringsadgangen må anses forspilt når ligningsmyndighetene har sittet med den relevante dokumentasjonen i over 9 år.

Retten bemerker at det kan tenkes tilfeller hvor endringsadgangen kan bortfalle ved passivitet også før endringssak er reist, jf. Rt-1995-1883 som synes å åpne for at det kan skje. Det skal imidlertid mye til for at slike passivitetsvirkninger kan inntre. Det vises til Ole Gjems-Onstad, *Bedriftsskatterett* 9. utgave (2015) side 1182-1183:

«Ut fra saksforholdet i Rt-1995-1883 Slørdahl burde en av problemstillingene formuleres til å gjelde om en endringsadgang innenfor fristene etter lignl § 9-6 kan falle bort fordi det tar for lang tid før skattekontoret ser poenget, dvs det avgjørende rettslige grunnlag for å skattlegge. (...)

Antagelig er det lite rom for denne form for passivitetsinnsigelser. En rekke saksforhold ved ligningen kan bli avdekket gjennom tilfeldigheter. Ligningsmyndighetene kan ikke behandle enhver selvangivelse grundig. De vanlig endringsfrister i lignl § 9-6 må gjelde selv om saken egentlig dreier seg om opplagte spørsmål.»

Retten finner det klart at det ikke er rom for slike passivitetsvirkninger i nærværende sak. Dahl hadde ikke gitt noen opplysninger til ligningsmyndigheten som kunne henlede oppmerksomheten på aksjesalget. Ligningsmyndigheten hadde derfor heller ikke fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål. Dahl hadde opplysningsplikt om aksjesalget og gevinsten selv om dette fremgikk av aksjonærregisteret. Det kan ikke forventes at ligningsmyndigheten skal kryssjekke opplysninger som er gitt i selvangivelsen opp mot opplysninger i aksjonærregisteret. Det vises til rettens tidligere merknader om dette. Dahl hadde dessuten klar oppfordring til å opplyse om aksjegevinsten ettersom han hadde fått tilsendt utskrift fra aksjonærregisteret med beskjed om at realisasjonsoppgaven skulle legges ved selvangivelsen. Endringsadgangen til ligningsmyndigheten kan derfor ikke anses bortfalt ved passivitet.

Retten konkluderer etter dette med at det ikke foreligger noen feil ved skatteklagenemndas vedtak som kan føre til opphevelse, og staten blir følgelig å frifinne.

Staten har vunnet saken, og har da etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert unntaksbestemmelsen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd, men kan ikke se at det foreligger noen tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Dahl for sakskostnadsansvaret i dette tilfellet. Saken har ikke budt på tvil, og det foreligger heller ikke andre omstendigheter som kan begrunne anvendelse av unntaksbestemmelsen.

Advokat Søvik har fremlagt en sakskostandsoppgave på kr 554.937,50. Motparten har ikke kommet med innsigelser til oppgaven. Retten finner at oppgaven gir uttrykk for nødvendige utgifter i saken, og legger den til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er ikke avsagt innen fristen i tvisteloven § 19-4 femte ledd grunnet annen saksavvikling.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Øyvind Dahl dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelser å betale 554 937,50 – femhundreogfemtifiretusennihundreogtrettisyv 50/100 – kroner i sakskostnader til staten v/Skatt øst.

SKN 18-056 Klassifisering og tilordning av inntekt

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, § 5-10 og § 5-30. Ligningsloven § 8-1.

Nordmøre tingrett: Dom av 23. januar 2018.

Dommer: Dommerfullmektig Joanna Gaasemyr.

Parter: A (advokat Magnhild Pape Meringen, advokatfullmektig Ole Marius Leirvåg) mot Den norske stat v/Skatt Midt-Norge (advokat Ingvill Matre Meinich).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om klassifisering og tilordning av inntekt. En skipskaptein hadde opprettet et eget AS. Han anførte at han ikke var lønnsmottaker i rederiene han arbeidet for, men i stedet leid ut fra sitt eget AS. Inntekten fra rederiene kunne således etter saksøkers syn ikke tilordnes han som lønnsinntekt. Tingretten fant det imidlertid ikke bevist at det var inngått noen reell og bindende avtale mellom saksøkers AS og rederiene om innleie av saksøker som kaptein. Retten viste blant annet til at saksøker inngikk personlige ansettelsesavtaler med rederiene, også etter opprettelsen av ASet. Skattemyndighetenes vedtak om å etterligne saksøker for utbetalingene fra rederiene som lønnsinntekt ble således opprettholdt.

Saken gjelder spørsmål om klassifisering og tilordning av inntekt.

Fremstilling av saken

Saksøker A arbeidet fra 2007 som kaptein for rederiet Fred. Olsen Cruise Lines Pte. Ltd. («Fred. Olsen»). A har siden 1984 arbeidet som kaptein for forskjellige rederier, i tillegg til å være engasjert i ulike former for næringsaktivitet.

I 2009 opprettet A selskapet [firma] Ltd. («[firma]»). A er eneaksjonær og daglig leder i selskapet, som er hjemmehørende i Hong Kong. A og [firma] inngikk 10. juli 2009 avtale hvorefter A skulle leies ut som kaptein fra selskapet. Selskapet driver i tillegg internasjonal varehandel, hovedsakelig med klokker.

Etter opprettelsen av [firma] fortsatte A å arbeide som kaptein for Fred. Olsen. Fra 2010 arbeidet han i tillegg som kaptein for rederiet [rederi] Yacht Club Ltd. («[rederi]»). Det ble inngått arbeidsavtaler direkte mellom A og rederiene. Før opprettelsen av [firma] ble lønn utbetalt til As personlige bankkonto. Etter dette ble lønn med enkelte unntak betalt til konto i HSBC tilhørende [firma]. Fred. Olsen har i årene 2007 til 2011 utbetalt til sammen kr 2.551.126. [rederi] har i årene 2010 til 2013 utbetalt til sammen kr 1.623.593.

A mottok månedlige lønnsutbetalinger fra [firma]. Lønnsutbetalingene var vesentlig lavere enn betalingene [firma] mottok fra rederiene. A mottok til sammen kr 1.113.651 i lønn fra [firma] fra opprettelsen i 2009 frem til 2013.

A har i hele den aktuelle perioden vært bosatt i og skattet til Norge. Utbetalingene fra Fred. Olsen og [rederi] er ikke opplyst i hans selvangivelser. Dette gjelder både beløp utbetalt til A personlig og til [firma]. A har heller ikke opplyst om lønnsutbetalingene fra [firma]. Utbetalingene fra rederiene til [firma] er imidlertid innrapportert til skattemyndighetene i Hong Kong, hvor de er fritatt for beskatning som inntekt opptjent i utlandet.

Skattekontoret foretok i 2014/2015 kontroll hos A for å avdekke om han hadde hatt lønnsinntekter som ikke var kommet til beskatning. I kontrollrapport av 13. februar 2015 la skattekontoret til grunn at det forelå et arbeidsgiver/arbeidstakerforhold mellom rederiene og A, og foreslo etterberegning av lønn tilsvarende beløpene utbetalt fra rederiene. I endringsvedtak av

16. desember 2015 ble As alminnelige inntekt økt med til sammen kr 4.460.137 for årene 2007 til 2013. I omgjøringsvedtak av 13. juli 2016 ble beløpet redusert med kr 285.420.

Det er ikke ilagt tilleggsskatt i det saken er anmeldt til Møre og Romsdal politidistrikt.

Under forvaltningsprosessen har A akseptert at inntekter fra Fred. Olsen frem til opprettelsen av [firma] i 2009 skal anses som arbeidsinntekt som er skattepliktig for ham i Norge. Det samme gjelder utbetalinger fra [firma] til A i perioden 2009 til 2013.

A bestred imidlertid at utbetalinger fra rederiene til [firma] i perioden 2009 til 2013, i alt kr 1.565.821, skal klassifiseres som arbeidsinntekt, og han påklaget skattekontorets vedtak 25. januar 2016. I vedtak av 18. januar 2017 opprettholdt Skatteklagenemnda skattekontorets vedtak.

A tok ut stevning 18. juli 2017 med påstand om opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak. Staten v/ Skatt Midt-Norge innga tilsvaer 24. august 2017 med påstand om frifinnelse.

Hovedforhandling ble avholdt i Nordmøre tingrett 9. januar 2018. A møtte og avga partsforklaring. Det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

A har i det vesentligste anført:

Inntekter fra Fred. Olsen og [rederi] til [firma] fra juli 2009 er virksomhetsinntekt som reguleres av skatterettslige regler i Hong Kong. Det er ikke grunnlag for tilordning og omklassifisering av inntektene som arbeidsinntekt for A.

Skattekontoret kan ikke foreta annen tilordning og omklassifisering dersom de underliggende privatrettslige forhold er i samsvar med de formelle avtaleforhold, jf. Rt-2015-1260. De privatrettslige avtalene mellom [firma] og rederiene er reelle og bindende, og må legges til grunn ved den skatterettslige behandlingen.

Det formelle avtalegrunnlaget mellom A og [firma] fremgår klart av avtale.

Fra juni 2009 var ikke A personlig avtalepart overfor rederiene. Hva gjelder Fred. Olsen vises det til e-post av 23. august 2010 hvor A satte som vilkår at han ble leid inn fra [firma]. Hva gjelder [rederi] fremgår det av «Letter of guarantee» at A var ansatt i [firma]. Partene anså det ikke nødvendig å formalisere avtalegrunnlaget. A fikk som ansatt i [firma] mulighet til å påta seg oppdrag for flere rederier samtidig uten den lojalitetskonflikt som oppstår i ordinære ansettelsesforhold.

Arbeidsavtalene mellom A og rederiene ble inngått for å tilfredsstille internasjonale sjøfartsregler. At flere av de fremlagte arbeidskontraktene ikke er signerte underbygger en felles forståelse av at A ble leid inn.

Det skal tillegges vekt at [firma] har vært bistått av regnskapsfører i Hong Kong, at selskapets regnskap er godkjent av uavhengig revisor og at selskapets inntekter er innrapportert til lokale skattemyndigheter. At det i Hong Kong opereres med et territorialprinsipp er ikke av betydning for selskapets skatteplikt i Norge.

Saken skiller seg fra omtalt rettspraksis ved at midlene som ikke er utbetalt fra [firma] til A som lønn ligger fortsatt i selskapet.

A har lagt ned følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 18.01.2017 for A for inntektsårene 2009 – 2013 oppheves.
2. A tilkjennes sakens omkostninger.

Staten v/ Skatt Midt-Norge har i det vesentligste anført:

Inntekter fra Fred. Olsen og [rederi] til [firma] er å anse som skattepliktig arbeidsinntekt for A.

Skattyters klassifisering og tilordning kan fravikes hvis den ikke dekker den privatrettslige realiteten, jf Rt-2015-1260. Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn. Utgangspunktet for vurderingen er hva partene har avtalt. Det kreves sterke bevismessige holdepunkter for å legge til grunn en annen felles forståelse enn hva som fremgår av det formelle avtaleverket. Avtaleverket må etter en konkret vurdering ha realitet.

A har både reelt og formelt inngått personlig arbeidsavtale med rederiene.

Hva gjelder Fred. Olsen vises det vises til fremlagte arbeidsavtaler, som er uendret før og etter opprettelsen av [firma]. Lønn er utbetalt i samsvar med arbeidsavtalen. Det er ikke dokumentert noe avtaleforhold mellom Fred. Olsen og [firma], og Fred. Olsen hadde heller ikke rettslig adgang til å inngå avtale direkte med [firma]. E-posten av 23. august 2010 inneholder ikke en oppdragsavtale.

Når det gjelder [rederi] viser fremlagte arbeidsavtaler, lønnslipper og Verification of employment at A var ansatt i rederiet. Det er heller ikke her dokumentert et avtaleforhold mellom rederiet og [firma], og [rederi] hadde ikke rettslig adgang til å inngå avtale direkte med [firma]. Letter of Guarantee inneholder ikke en oppdragsavtale.

Avtaleforholdet mellom A og [firma] er ikke av betydning. A kan ikke gjennom avtale med [firma] inngå oppdragsavtaler på vegne av rederiene. At lønn er utbetalt til [firma] må regnes som As disponering av egen inntekt.

Staten v/ Skatt Midt-Norge har lagt ned følgende påstand:

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Det faktum som legges til grunn for ligningen skal være fastsatt etter en prøving av de fakta skattyter har opplyst og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1.

Retten kan prøve alle sider ved Skatteklagenemndas vedtak. Prøvingen skal skje på grunnlag av de faktiske opplysninger som forelå for klagenemnda på vedtakstidspunktet, jf. Rt-2006-404 (Invensys).

Etter skatteloven § 5-1 anses som skattepliktig inntekt enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet. Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet, jf. skatteloven § 5-10. Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, jf. § 5-30.

Regelverket bygger på et prinsipp om at en inntekt skal skattlegges hos det skattesubjektet som reelt har opptjent inntekten. Ved spørsmål om en inntekt skal tilordnes et selskap eller en privat skattyter skal det tas utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten, jf. Rt-2006-404 (Invensys), hvor det uttales at dersom «de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskattningen.» Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit).

Det sentrale spørsmålet for retten er hvorvidt det reelt og bindende er inngått avtaler mellom [firma] og rederiene om innleie av A som kaptein.

A forklarte i retten at han etter opprettelsen av [firma] inngikk muntlige avtaler med rederiene om slik innleie, og at avtalene skulle gjelde på samme vilkår som ansettelsesavtalene.

Under henvisning til opprettelsen av [firma] samt «Independent Contractor Agreement» inngått mellom A og [firma] fremstår det for retten som at A hadde et ønske om å organisere seg på denne måten.

I e-post til Fred. Olsen 23. august 2013 skriver A følgende som svar på tilbud om nytt oppdrag: «Offer accepted with the criteria that TWT will be my «employer»». Dette ble ikke besvart av Fred. Olsen, og det er ikke fremlagt dokumentasjon på at Fred. Olsen aksepterte dette som en forutsetning. Formuleringen i e-posten kan imidlertid tyde på at det har funnet sted diskusjoner mellom A og Fred. Olsen om at A skulle leies inn fra [firma], eller at [firma] på annen måte skulle være formell avtalemotpart til rederiet. På samme måte kan formuleringen i «Letter of Guarantee», utstedt av [rederi] 30. mars 2010, hvor A er angitt å være «employed with [firma] Limited», tyde på at slike diskusjoner også har funnet sted mellom A og [rederi].

Ut fra bevisbildet for øvrig synes eventuelle diskusjoner rundt dette imidlertid ikke fulgt opp, hverken formelt eller i praksis. Det vises til at A inngikk personlige ansettelsesavtaler med rederiene også etter opprettelsen av [firma]. Hva gjelder ansettelsesavtale med Fred. Olsen inngått i 2010 er denne inngått på samme vilkår som tidligere ansettelsesavtaler og inneholder ingen henvisning til at det fra 2009 i tillegg forelå en muntlig avtale om at A skulle leies inn fra [firma]. Lønnsbetingelsene var tilnærmet uendret. At de fremlagte versjonene av ansettelsesavtalene ikke er signerte kan etter rettens syn ikke tolkes dithen at avtalene ikke var ment å gjelde mellom partene. Retten bemerker også at ansettelsesavtalene ikke synes å inneholde konkurranseklausuler, slik at det ikke fremstår som at A ut fra disse var forhindret fra å inngå ansettelsesforhold med flere rederier parallelt.

As forklaring om at personlige ansettelsesavtaler var påkrevd ettersom juridiske personer ikke kan påta seg kapteinsoppdrag er i seg selv et moment som taler mot at rederiene inngikk avtaler med [firma] om innleie av A. Retten utelukker imidlertid ikke at regelverket åpner for løsninger hvor det inngås parallelle avtaler om innleie av arbeidskraft. Det fremstår likevel som lite sannsynlig at profesjonelle aktører som Fred. Olsen og [rederi] skal ha inngått slike avtaler uten at dette ble nedfelt skriftlig, og uten at det ble gjort noen endringer i vilkårene som fulgte av ansettelsesavtalene. Retten fester ikke lit til A forklaring om at partene ikke anså det nødvendig å formalisere avtalene. Retten antar for øvrig at eksistensen av avtalene på en enkel måte kunne blitt bekreftet ved at det ble ført vitner fra rederiene.

Når det gjelder [rederi] er det også fremlagt et dokument av 23. januar 2013 betegnet «Verification of Employment» hvor A omtales som «employed by [rederi] Yacht Club Ltd.». Også i oversendelsesbrevet av 3. juni 2014 fra [rederi] til skatterevisor omtales A som ansatt i rederiet. Dette viser etter rettens syn at [rederi] anså A som ansatt hos seg, og ikke som innleid arbeidskraft.

As lønn ble fra 2010 utbetalt til bankkonto tilhørende [firma]. Det fremgår imidlertid av lønsslippene fra [rederi] at A enkelte ganger mottok kontantforskudd på skipet. Videre er flere av overføringene fra [rederi] til [firma] i Valutaregisteret merket «From A». Dette tyder på at partene betraktet utbetalingene som A personlige lønnsinntekt og ikke som vederlag for innleie av arbeidskraft.

Etter dette finner retten det ikke bevist at det ble inngått avtaler mellom rederiene og [firma] om å leie inn A som kaptein. At [firma] innrapporterte inntektene fra rederiene til myndighetene i Hong Kong, og at inntektene der var fritatt for beskatning, anses ikke relevant i vurderingen av avtaleforholdet mellom A og rederiene. Det samme gjelder det forhold at de aktuelle midlene fremdeles ligger i selskapet.

Retten legger ut fra bevisførselen til grunn at A både formelt og reelt var ansatt i Fred. Olsen og [rederi] også etter opprettelsen av [firma]. Utbetalingene fra rederiene etter opprettelsen av [firma] i 2009 er dermed å anse som skattepliktig arbeidsinntekt for A.

Slik saken står for retten er det ikke uenighet om selve beregningen av det forhøyede skattegrunnlaget. Etter dette er Skatteklagenemndas vedtak riktig, og Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.

Saksomkostninger

Staten v/ Skatt Midt-Norge har vunnet saken, og har etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning fra A til dekning av saksomkostninger.

Retten har vurdert unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd, herunder hvorvidt styrkeforholdet mellom partene tilsier at A skal fritas for kostnadsansvar. Retten kan ikke se at saken er av slik velferdsmessig betydning at unntaksregelen kommer til anvendelse. Heller ikke unntaksreglene i tvisteloven § 20-4 er anvendelige.

Advokat Ingvill Matre Meinich har fremlagt en salæroppgave på kr 65.350. Motparten har ikke fremsatt merknader mot beløpet. Retten finner at beløpet ligger innenfor nødvendige og rimelige kostnader, jf. § tvisteloven § 20-5, og tar kravet til følge.

Dommen er avsagt innen lovens frist.

Domsslutning

- 1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.*
- 2. A dømmes til å betale kr 65.350 i sakskostnader til Staten v/ Skatt Midt-Norge innen 2 uker fra dommens forkynnelse.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 18-057 Skds domskommentar til Argentum-dommen

Lovstoff: Merverdiavgiftsloven § 3-13 og skatteloven § 2-32

Domskommentar fra Skattedirektoratet publisert 20. mars 2018

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 28. februar 2018 – fradragsrett for forvaltningshonorar i private-equity-bransjen etter skatteloven § 6-24 første og annet ledd (Argentum)

Høyesterett avsa 28. februar 2018 dom i saken mellom Argentum Fondsinvesteringer AS m.fl. og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter. Saken gjaldt spørsmål om hovedformåls læren kommer til anvendelse på denne typen kostnader med den følge at alle kostnadene skal vurderes under ett, eller om kostnadene skal deles opp og fordeles mellom direkte fradrag etter bestemmelsens første ledd og aktiveringspliktige kostnader etter annet ledd. Dommen gir god avklaring på dette spørsmålet og slår fast at slike kostnader skal deles opp i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del. Dommen inneholder også bemerkninger knyttet til skattekontorets skjønnsutøvelse. Ved at skjønnsutøvelsen ble kjent ugyldig av Høyesterett, fikk staten ikke medhold i sin anke.

Bakgrunn

Argentum Fondsinvesteringer AS (Argentum) ble etablert i 2001, og er heleid av staten ved Nærings- og Fiskeridepartementet. Selskapet ble etablert for å være statens spesialiserte kapitalforvalter av aktive eierfond private equity (PE). Deltakelse i PE-fond innebærer investeringer i unoterte selskaper med tanke på å utvikle selskapene gjennom aktiv eierstyring for gevinst ved senere salg.

Argentum og flere andre investorer er deltakere i to fond organisert som deltakerlignede selskaper hjemmehørende på Guernsey, hhv. fondene CapMan IX og Norvestor VI. Problemstillingene for samtlige deltakere i de to fondene er helt parallelle og gjelder fradragsrett for forvaltningshonorarer som fondene har betalt. Et PE-fond har normalt ingen egne ansatte til å utføre forvaltning eller daglig drift av fondet. Dette gjøres vanligvis i henhold til en forvaltningsavtale med fondets General Partner. I dette tilfellet ble forvaltningen honorert med en fast årlig sats på 2 % av investert beløp. Forvaltningshonoraret bestod av betaling for ulike typer tjenester som

- identifikasjon av investeringsmuligheter,
- utarbeide investeringsanbefaling, herunder forhandle avtaleverk,
- gjennomføre investeringer i samarbeid med eksterne rådgivere, herunder finansielle og juridiske rådgivere,

- forvalte investeringene (aktivt eierskap) og
- forberede og gjennomføre salg eller børsnotering av selskaper

Fordi fondene er selskap med deltakerfastsetting oppstod spørsmålet om fradragsrett for deltakerne ved ligningen av deltakerne. I ligningen for inntektsårene 2012 og 2013 hadde Argentum m.fl. ført hele forvaltningshonoraret til fradrag. Sentralskattekontoret for storbedrifter (sentralskattekontoret) kom i to vedtak av 20.april 2015 til at de aktuelle kostnadene bestod både av kostnader som kan føres direkte til fradrag og kostnader som er aktiveringspliktige og som derved ikke kan føres direkte til fradrag. I begge vedtakene fra sentralskattekontoret ble det utøvet et skjønn som gikk ut på at 60 % av forvaltningshonoraret var direkte fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24 første ledd, mens 40 % av kostnadene var aktiveringspliktige og dermed ikke fradragsberettigede ervervs- og realisasjonskostnader, jf. skatteloven § 6-24 annet ledd.

Selskapene reiste søksmål mot staten for Bergen tingrett som avsa dom 22. juni 2016 hvor staten ble frifunnet. Argentum og de øvrige investorene anket dommen til Gulating lagmannsrett som i dom av 29. mai 2017 ga selskapene medhold og opphevet ligningene. Staten anket lagmannsrettens dom inn for Høyesterett som i enstemmig dom av 28. februar 2018 kom til at kostnadene skulle deles opp. I samme dom ble sentralskattekontorets skjønnsmessige fastsetting kjent ugyldig og opphevet. Argentum ble tilkjent sakskostnader for Høyesterett.

Høyesterett dom

Høyesterett skulle ta stilling til om kostnader til forvaltningshonorar skal anses som én kostnad slik at hovedformålslæren kommer til anvendelse, eller om kostnadene skal splittes opp slik at en del av kostnadene kan føres til fradrag direkte etter skatteloven § 6-24 første ledd, og en del ikke er direkte fradragsberettiget etter bestemmelsens annet ledd.

Staten anførte at hovedformålslæren ikke skal anvendes på spørsmål om allokering mellom direkte fradragsføring og kostnader som skal aktiveres. Argentum på sin side anførte at det ikke var naturlig eller mulig å dele opp kostnadene, og at det dermed var én kostnad slik at hovedformålslæren måtte komme til anvendelse.

Dersom Høyesterett kom til at kostnadene skulle deles opp, ble det nødvendig å ta stilling til Argentums subsidiære påstand om at sentralskattekontorets skjønnsutøvelse var vilkårlig og åpenbart urimelig.

Høyesterett gikk gjennom forarbeidene og bakgrunnen for skatteloven § 6-24 som lyder:

"(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres."

På grunnlag av bevisføringen la retten til grunn at hoveddelen av de aktuelle kostnadene bestod av fradragsberettigede kostnader jf. skatteloven § 6-24 første ledd, som bestod av å søke etter og identifisere aktuelle investeringsobjekter. I samme kategori kom kostnadene knyttet til utvikling

og foredling gjennom aktivt eierskap av de investeringer fondet hadde gjennomført. En mindre andel var dermed knyttet til transaksjoner som ikke kan føres til fradrag, jf. bestemmelsens annet ledd.

Retten kom til at måten honoraret blir avregnet på, eller hvordan det avtalerettslig er strukturert etter fondsavtalen, ikke kan være bestemmende for den skatterettslige klassifiseringen av forvaltningshonoraret (59). Klassifiseringen må avgjøres på grunnlag av den rettslige karakteren av det arbeidet som utføres. Dette ble begrunnet med uttalelse i Ot.prp. nr.1 (2005-2006) side 63 om at:

"I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris."

De praktiske vanskelighetene som Argentum hadde anført som begrunnelse for en samlet behandling av kostnadene, kunne ikke føre til at det ses bort fra skatteloven § 6-24 som nettopp bygger på en slik oppdeling etter kostnadstyper (63). I tilfeller hvor de respektive andelene av fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede kostnader ikke lar seg dele opp, må fordelingen gjennomføres skjønnsmessig.

Når det gjelder anvendelsen av hovedformålslæren bemerket Høyesterett (65) at den er reservert til de tilfeller hvor én og samme kostnad har flere formål. I slike tilfeller har rettspraksis valgt en alt-eller-intet løsning. Dette blir forskjellig fra denne saken, hvor formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene. En del av kostnadene har til formål å ivareta den løpende forvaltningen, mens en annen del er knyttet til transaksjoner av investeringsobjektene.

Argentum hadde anført uttalelser i Skatte-ABC som begrunnelse for at hovedformålslæren kommer til anvendelse. Høyesterett bemerket at uttalelsene i Skatte-ABC var knyttet til hovedformålet betydning for fradragsrett etter skatteloven § 6-1, og kan ikke endre det rettslige utgangspunktet som følger av skatteloven § 6-24 annet ledd om at transaksjonskostnader ikke er fradragsberettigede.

Etter dette kom Høyesterett til (69) at staten måtte gis medhold i at forvaltningshonoraret må deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel.

Høyesterett gikk deretter over til å vurdere om den skjønnsmessige fordelingen sentralskattekontoret hadde utført kunne karakteriseres som vilkårlig og åpenbart urimelig.

Et sentralt forhold i skatteretten er at skattepliktige skal bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt gjennom opplysningsplikten i dagjeldende ligningslov § 4-1, som tilsvarende gjeldende skatteforvaltningslov § 8-1. Skattemyndighetene kan likevel endre oppgaver som er uriktige eller ufullstendige, samt endre skattepliktiges skjønnsmessige beløp.

Når det gjelder rammene for skattemyndighetenes adgang til å endre skattepliktiges skjønnsmessige fastsetting viste Høyesterett til Rt. 2009 side 105 (Enskilda) i avsnitt 112, om at i verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn har domstolene som utgangspunkt full

overprøvingskompetanse. I slike tilfeller bør imidlertid domstolene vise tilbakeholdenhet med å overprøve ligningsmyndighetenes skjønn dersom det er "*godt overveid og begrunnet*".

Sentralskattekontoret hadde ut over generelle bransjeerfaringer få opplysninger som kunne være til hjelp for fordelingen (79). Gjennom korrespondanse forut for vedtakene hadde Argentum bestridd sentralskattekontorets forslag til skønnsmessig fastsetting på 30 % av den ikke fradragsberettigede delen. Argentum hadde anført at bare 10-20 % av kostnadene var knyttet til denne delen. I tillegg hadde Argentum opplyst om at CapMan-fondet var fullinvestert med den følge det meste av kostnadene ville være knyttet til alminnelig forvaltning.

Når sentralskattekontoret i vedtakene hadde fastsatt den ikke-fradragsberettigede delen til 40 % uten at dette var nærmere begrunnet, og at kostnadene til begge fondene var behandlet likt, til tross for at de var på forskjellig stadium i et fonds livsløp, kom Høyesterett til at sentralskattekontorets skønnsfastsettelse av fradragsposten etter ligningsloven § 8-1 ikke fremstod som godt overveid og begrunnet. Vedtakene ble derfor kjent ugyldige og opphevet. Staten fikk dermed ikke medhold i saken, og Argentum mfl. ble tilkjent sakskostnader for Høyesterett.

Skattedirektoratets kommentar

Høyesterett stadfester i dommen skattemyndighetenes standpunkt om at kostnader til forvaltningshonorar omfattet av skatteloven § 6-24 skal deles opp i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del.

I tilfeller hvor flere formål refererer seg til forskjellige deler av kostnadene, som når deler av kostnadene er direkte fradragsberettigede og deler av kostnadene skal aktiveres, kommer hovedformåls læren ikke til anvendelse. Dette gjelder bl. a. kostnader som er omfattet av skatteloven § 6-24, første og annet ledd, som f.eks. kan være løpende kostnader til forvaltning av et fond og transaksjonskostnader.

Dersom en slik fordeling ikke lar seg gjøre må det foretas en skønnsmessig fordeling av kostnadene. Det er skattepliktig som må foreta denne fordelingen og begrunne hvordan dette er gjennomført. Fordelingen skal alltid bygge på en konkret vurdering og kan således variere ut fra hvilke arter av arbeide forvalterselskapet utfører for det aktuelle fondet.

Skattedirektoratet registrerer at Høyesterett, i tråd med tidligere praksis, oppstiller vilkår om at en skønnsmessig fastsetting av verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn fra skattemyndighetene må være godt overveid og begrunnet. En slik fastsetting kan domstolene prøve fullt ut, herunder om skattemyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Skattemyndighetene må derfor påse at skønnsfastsettelser er så godt overveid og begrunnet som mulig, herunder at det i tilstrekkelig grad tas hensyn til individuelle forhold og andre relevante omstendigheter i vurderingen av fravik fra skattepliktiges fastsetting.

SkN 18-058 Skd domskommentar til Ericsson-dommen

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Domskommentar fra Skattedirektoratet publisert 15. mai 2018

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 22. mars 2018 – fradragsrett etter skatteloven § 6-1 første ledd og 6-24 første ledd for kostnader til rådgivningshonorar og termineringsgebyr i forbindelse med aksjesalg (Ericsson Television AS)

Høyesterett avsa 22. mars 2018 dom i saken mellom Ericsson Television AS og staten v/Skatt Øst. Saken gjaldt spørsmål om selskapet skulle innrømmes fradrag for kostnader til rådgivningshonorar til Deutsche Bank og termination fee til selskapet Arris i forbindelse med aksjesalg. Høyesterett kom enstemmig til at ingen av kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektserverv, og at det dermed ikke forelå fradragsrett etter skatteloven §§ 6-1 første ledd, jf. 6-24 første ledd.

Bakgrunn

Aksjonærene i Tandberg Television ASA (TAT) solgte i 2007 alle aksjene i selskapet til Aksjeselskapet Telefonaktiebolaget LM Ericsson. TAT hadde i forbindelse med transaksjonen utbetalt et rådgivningshonorar til Deutsche Bank og et såkalt termineringsgebyr til selskapet Arris Group Inc.

Rådgivningshonoraret på kr 172 704 923 til Deutsche Bank var betaling for finansiell rådgivning og suksesshonorar i forbindelse med salg av aksjene i selskapet.

Termineringsgebyret var vederlag til selskapet Arris Group på grunn av at styret i TAT endret sin anbefaling om salg av aksjene. Opprinnelig hadde styret anbefalt at aksjonærene solgte aksjene til Arris Group. Etter at Aksjeselskapet Telefonaktiebolaget LM Ericsson kom med et høyere bud, endret styret dette til en anbefaling om å selge til dette selskapet. Endringen utløste dermed utbetaling av termineringsgebyr til Arris Group på kr 109 681 193.

Begge kostnadene ble ført til fradrag i selvangivelsen for 2007, og fradrag ble innrømmet under ordinær likning. I skattekontorets endringsvedtak av 9. august 2010 ble fradrag for begge beløpene nektet. Vedtaket ble påklaget, og i vedtak fra Skatteklagenemnda av 30. oktober 2014, ble skattekontorets vedtak opprettholdt. TAT har senere endret navn til Ericsson Television AS (Ericsson).

TAT tok ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves, og at selskapet ved ny ligning skulle gis fradrag for begge kostnadene. I tingrettens dom av 13. januar 2016 ble selskapet gitt medhold i at det var fradragsrett for rådgivningshonoraret, men ikke fradragsrett for termineringsgebyret.

Staten v/Skatt Øst anket tingrettens dom om rådgivningshonoraret inn for lagmannsretten, mens TAT innga avledet anke over den delen av saken som gjaldt termineringsgebyret. Borgarting

lagmannsrett avsa dom 13. juni 2017, hvor staten fikk medhold i at det ikke var fradragsrett for noen av beløpene.

Lagmannsrettens dom ble anket inn for Høyesterett, som i dom av 22. mars 2018 enstemmig ga staten medhold og tilkjente staten saksomkostninger.

Høyesterett dom

Høyesterett skulle ta stilling til om TAT hadde rett til fradrag for rådgivningshonorar og termineringsgebyr betalt til hhv. Deutsche Bank og Arris Group Inc. Partene var enige om at den rettslige problemstillingen for Høyesterett var om kostnadene hadde den nødvendige tilknytningen til selskapets inntektsserviv, jf. skatteloven §§ 6-1 første ledd og 6-24 første ledd. Etter avgjørelsen i Rt. 2015 side 1068 (Kverva) (avsnitt 55) er det klart at tilknytningskravet er det samme etter disse to bestemmelsene.

Høyesterett beskrev først normen for tilknytningsvilkåret i skatteloven §§ 6-1 første ledd og 6-24 første ledd, om at det må være tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktiges fremtidige inntekter (avsnitt 36). Skattyters formål med kostnaden på det tidspunktet den ble pådradd vil være et sentralt moment. For å fastlegge formålet med kostnaden må det foretas en alminnelig bevisbedømmelse der det sentrale vil være hvilket formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger. Ved denne bevisbedømmelsen kan etterfølgende forhold kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet.

I tilfeller hvor det foreligger flere alternative formål med en kostnad vil det være hovedformålet med kostnaden som er avgjørende for fradragsretten. Dersom hovedformålet var å erverve inntekt vil det føre til fradragsrett. Dersom hovedformålet var et annet vil det ikke være fradragsrett.

Høyesterett trakk frem at hovedformåls læren kommer til anvendelse også på tilfeller hvor en kostnad er pådradd av en skattepliktig for å erverve egen inntekt, men også skulle ha til formål å fremme andre subjekters inntekt. Fradragsretten vil da avhenge av om hovedformålet var å fremme den skattepliktiges inntekt (avsnitt 38).

I denne saken var det anført at det forelå to formål med begge kostnadene; å fremme selskapet TAT sine interesser, og å fremme aksjonærenes interesser om høyest mulig pris for aksjene.

Høyesterett anså at det i utgangspunktet ikke trenger å være noen motsetning mellom disse to interessene. Aksjonærene har hovedsakelig en interesse i størst mulig avkastning og gevinst på investert kapital. Selskapet har normalt flere forhold å ivareta som f.eks. ansvar for de ansatte, for selskapets medkontrahenter og kreditorer, og for oppfyllelse av andre forpliktelser det måtte ha overfor omgivelsene og samfunnet for øvrig samt aksjonærenes interesse.

Når det derimot kommer til det stadium at selskapet skal selges, endrer dette seg (avsnitt 43). Aksjonærenes interesse vil da, i alle fall i et selskap som TAT, være å få høyest mulig gevinst ved salget av aksjene. Salget avslutter da aksjonærenes interesse i videre drift av selskapet. Videre ga retten uttrykk for at den som er villig til å by høyest for selskapets aksjer, i utgangspunktet er den som ser potensial for størst mulig verdiskapning i eget selskap ved å overta

selskapet, og det er ikke nødvendigvis det samme som å skape inntekter i selskapet som overtas (avsnitt 44).

Høyesterett konstaterte (avsnitt 45) at det i denne saken ikke var treffende å betegne de to formålene som innbyrdes avhengige og overlappende slik tilfellet var i Rt. 2008 side 794 (Korsvold), og at hovedformåls læren kom til anvendelse.

Høyesterett gikk så over til å vurdere den aktuelle saken, og drøftet først (avsnitt 49 flg.) om honoraret har den nødvendige tilknytningen til selskapets inntektsverv.

Den konkrete avtalen med Deutsche Bank forutsatte at det skulle komme i stand en avtale om salg av selskapet for at honoraret skulle utbetales fra TAT. Dersom det ikke kom i stand en avtale ville Deutsche Bank kun ha krav på refusjon av sine utgifter, og ikke ha krav på honorar. Det at honoraret var satt til to prosent av et eventuelt salgsvederlag ga Deutsche Bank et insentiv til å oppnå høyest mulig pris hvilket indikerte at det var aksjonærenes interesser som var hovedformålet.

Høyesterett pekte også på at ved bedømmelsen av hva som var formålet på det relevante tidspunktet kan etterfølgende forhold kaste lys over dette. Sakens dokumentasjon viser at det var aksjonærenes interesser i å få en høyest mulig pris som stod i fokus. Da det ikke forelå dokumentasjon som viste at også selskapsinteressen var vurdert særskilt, fant Høyesterett det vanskelig å konkludere med at det var annet enn aksjonærenes interesser som var hovedformålet og TAT kunne ikke innrømmes fradrag for kostnadene til rådgivningshonoraret (avsnitt 53).

Høyesterett gikk deretter over til å vurdere hvorvidt det forelå tilknytning mellom kostnadene til termineringsgebyret og inntektsvervet til TAT.

Styret i TAT hadde opprinnelig inngått en "transaction agreement" med Arris Group hvor styret forpliktet seg til å anbefale budet fra Arris til aksjonærene. Budet fra Arris var på kr 96 pr. aksje. Styret kunne ikke trekke anbefalingen tilbake unntatt for tilfeller hvor det kom et tilbud fra andre potensielle kjøpere som var mer fordelaktig for aksjonærene. Dersom dette skjedde ville det utløse et termineringsgebyr til Arris på kr 109 681 193.

Ericsson fremsatte deretter et konkurrerende tilbud på kr 106 pr. aksje, som da førte til at styret trakk anbefalingen av budet fra Arris og i stedet anbefalte budet fra Ericsson. Det fremgikk ikke av sakens dokumentasjon at selskapets interesser var trukket inn i vurderingene av anbefalingen av budet fra Ericsson. Høyesterett utelukket ikke at det kan ha vært i selskapets interesse å gå sammen med Ericsson fremfor Arris, men la til grunn at det var hensynet til aksjonærene alene som utløste styrets skifte av anbefaling og dermed termineringsgebyret. Selskapet kunne da heller ikke innrømmes fradrag for termineringsgebyret (avsnitt 59).

Staten hadde dermed fått fullt medhold og ble tilkjent saksomkostninger.

Skattedirektoratets kommentar

Høyesterett bekrefter Skatteetatens syn på at spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom en kostnad og den skattepliktiges inntektsserverv, må avgjøres på grunnlag av hvilket formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger.

Den skattepliktiges formål med kostnaden skal som utgangspunkt vurderes ut fra forholdene på det tidspunkt kostnaden ble pådratt, men Høyesterett gjør det klart at etterfølgende omstendigheter kan trekkes inn for å fastlegge formålet.

Videre bekrefter Høyesterett etatens syn på at slike spørsmål skal løses gjennom anvendelse av hovedformåls læren. Høyesterett slår i dommen fast at hovedformåls læren kommer til anvendelse også når det foreligger en kombinasjon mellom formålet om å tjene den skattepliktiges inntektsserverv og å tilgodese et annet skattesubjekt.

SkN 18-059 Skds domskommentar til Salmar-dommen

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Domskommentar fra Skattedirektoratet publisert 15. mai 2018

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2018 – fradragsrett etter skatteloven § 6-1 første ledd for økonomiske bidrag til lag og foreninger i lokalsamfunn (Salmar ASA)

Høyesterett avsa 23. mars 2018 dom i saken mellom Salmar ASA og staten v/Skatt Midt-Norge. Saken gjaldt spørsmål om selskapet skulle innrømmes fradrag for forskjellige økonomiske bidrag til lag og foreninger på Frøya, benevnt som Salmarfondet. Salmar ASA har sine produksjonsanlegg og det meste av sine ansatte lokalisert på Frøya. Høyesterett kom enstemmig til at kostnadene ikke hadde tilknytning til selskapets inntektsserverv og at det ikke forelå fradragsrett etter skatteloven §§ 6-24 første ledd, jf. 6-1 første ledd.

Bakgrunn

Salmar ASA er holdingselskap i et konsern som driver virksomhet innen havbruk, foredling og omsetning av alle typer fisk og skalldyr, samt annen økonomisk virksomhet tilknyttet dette. Salmars datterselskaper sysselsetter i dag ca. 600 ansatte på Frøya og er den klart største virksomheten i kommunen.

Salmar ASA startet på begynnelsen av 2000-tallet å gi årlige økonomiske tilskudd til Frøya kommune for utdeling til ulike lag og foreninger. Ordningen ble kalt Salmarfondet. Salmar anførte at bidragene ble gitt for å støtte lokalsamfunnet på Frøya, og derved sikre tilgang på stabil arbeidskraft for bedriften. De årlige bidragene til Salmarfondet utgjorde 500 000 kroner i 2010, 500 000 kroner i 2011 og 400 000 kroner i 2012. Bidragene gikk til bl.a. bygging og vedlikehold av forsamlingslokaler, lekeplasser, gapahuker, hytter osv., samt bidrag til ulike idrettsaktiviteter,

korps og andre musikkforeninger/band mv. i tillegg til bidrag til innkjøp av utstyr for foreninger, grendelag mv.

Salmar fremsatte under likningene krav om fradrag for bidragene, og dette ble innrømmet under ordinær likning. I endringsvedtak av 27. april 2015 kom Skatt Midt-Norge til at skatteloven § 6-1 ikke ga hjemmel for fradrag for bidragene, og selskapets inntekter ble økt med de fradragsførte beløpene.

Salmar tok ut stevning for Fosen tingrett, som i dom av 7. oktober 2016 ga selskapet medhold. Staten anket dommen inn for Frostating lagmannsrett, som i dom av 16. juni 2017 ga staten medhold i at det ikke var fradragsrett for de årlige bidragene. Salmar anket lagmannsrettens dom inn for Høyesterett, som i dom av 23. mars 2018 ga staten medhold i at det ikke var fradragsrett.

Høyesterett dom

Høyesterett tok utgangspunkt i vilkårene for fradrag slik de kommer til uttrykk i skatteloven § 6-1 første ledd. Det sentrale spørsmålet i saken var om kostnadene hadde tilstrekkelig nær tilknytning til selskapets inntektserverv. Siden fradragene i denne saken var gjort i skattefrie inntekter ble spørsmålet vurdert etter skatteloven § 6-24. Tilknytningsvilkåret er imidlertid det samme her som etter § 6-1, jf. Rt. 2015 side 1068 (Kverva) (55-58).

Salmar anførte at det reelle hovedformålet med tilskuddene var å sikre stabil arbeidskraft, og at saken måtte få samme løsning som i Rt. 2015 side 1068, hvor Salmars største eier, Kverva, ble innrømmet fradrag for tilskudd til bygging av videregående skole og kulturhus. Det ble anført at formålet med tilskuddene til lokalsamfunnet ikke var mer vag og fjerntliggende i vår sak enn det som var tilfelle der.

Staten anførte at spørsmålet måtte løses ved anvendelse av hovedformålslæren siden det av sakens dokumenter fremgikk at det var flere formål. Det var både et formål om å yte noe tilbake til samfunnet, og et formål om at bidragene ble ytet for å oppnå eller sikre selskapets inntektserverv. I denne saken påpekte staten at det ikke forelå en kostnad til inntektservervelse, men en kostnad som følger av inntektsanvendelse, hvilket ikke gir rett til fradrag.

Innledningsvis sammenfattet Høyesterett praksis slik at det er et vilkår om at det er en tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening. I både Rt. 2012 side 744 (Skagen) og Rt. 2015 side 1068 (Kverva) er vilkåret formulert som et krav om "*nær og umiddelbar*" sammenheng mellom kostnadene og inntektservervet. Høyesterett kom til at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter (avsnitt 33).

Høyesterett oppstilte en rekke momenter som kan benyttes i vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening. Retten presiserte at momentene ikke er uttømmende.

Med henvisning til Kvervadommen avsnitt 64 slo retten fast at utgangspunktet for en vurdering av tilknytningen er hva som har vært den skattepliktiges formål med kostnadene (avsnitt 35). Avgjørelsen av hva som er formålet med kostnaden må tas ut fra en objektivisert vurdering basert

på faktum i saken. Utgangspunktet vil være det skattyter oppgir om bakgrunnen for investeringen, og at et selskap som har økonomisk vinning som formål i normaltilfellene vil presumeres å ha hatt inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad (avsnitt 34). Skattemyndighetene kan imidlertid ikke uten videre legge dette til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen objektivt sett fremstår utad.

Høyesterett presiserte at domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. Kvervadammen (avsnitt 64). Men også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden. Det utelukker ikke fradragsrett etter skatteloven §§ 6-1 eller 6-24 at en kostnad også kommer andre til gode (avsnitt 42), men jo mer generell og allmenn virkningen er, jo lettere vil det være å anse kostnaden som en gave uten tilknytning til inntektserverv.

Under henvisning til Skagendommen (avsnitt 62), uttrykte Høyesterett at en kostnads assosiasjonsverdi som ikke har en nevneverdig substans, ikke vil oppfylle tilknytningsvilkåret (avsnitt 43). Retten viste her til den skattemessige behandlingen av sponsorutgifter, der det innrømmes fradrag for markedsføringsverdien, men ikke for den alminnelige assosiasjonsverdien som sponsingen kan tenkes å ha utover dette.

Det er ikke et vilkår at en effekt av kostnadene er i umiddelbar nærhet, men dersom virkningen først vil vise seg langt fram i tid, og ikke er etterprøvbar og dokumentert, er dette et moment som kan tilsi at tilknytningen er for fjern (avsnitt 44).

Høyesterett gikk deretter over til å sammenholde de relevante momentene med de faktiske forhold i saken.

Retten slo fast at tilskuddene fremsto som ren støtte uten noen direkte inntektsrelatert sammenheng med Salmars virksomhet – som består av havbruk og foredling og omsetning av fisk (avsnitt 46). Det var ingen tidsnære bevis som kunne bekrefte at det forelå et inntektsrelatert formål bak kostnadene. I selskapets rapport om miljø- og samfunnsansvar fra 2014 var det angitt at tilskuddene var ytet for å gi noe tilbake til samfunnet (avsnittene 47 og 48).

Høyesterett antok at de aktuelle tiltakene ville ha betydning for lokalsamfunnet, og de indirekte kunne ha betydning for bosettingen. Dette fikk imidlertid ingen betydning da retten kom til at kostnadene hadde en for fjern og avledet tilknytning til selskapets inntektserverv. Dette begrunnet retten med at kostnadene hadde en fjernere saklig sammenheng med inntektserverv enn det som var tilfellet i Kvervadammen, der retten la til grunn at det antakelig ville være vanskelig å opprettholde en stedlig og varig bosetting uten de investeringene som saken gjaldt. Dette var ikke tilfellet i denne saken, og selv om tilskuddene åpenbart bidro positivt til lokalsamfunnet på Frøya, kunne de ikke anses som en avgjørende faktor for å sikre bosetting og stabil arbeidskraft (avsnitt 51).

Som et ytterligere moment fremhevet Høyesterett at støtten fra Salmar var en helt generell ordning som kom hele samfunnet til gode, og selv om dette i utgangspunktet ikke forhindrer

fradragsrett, er det et moment som trekker i retning av at kostnaden er for fjern og indirekte (avsnitt 54).

Endelig påpekte Høyesterett at Salmars argumenter for fradragsrett er en begrunnelse som vil kunne brukes om svært mange gode tiltak. Dersom fradragsrett skulle aksepteres i dette tilfellet er det for Høyesterett vanskelig å tenke seg hvordan man skulle trekke grensen mot gaver fra hjørnestensbedrifter til lokalsamfunn som ikke skulle gi fradragsrett (avsnitt 55).

Samlet sett kom Høyesterett til at inntektstilknytningen var så fjern og indirekte at vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-24 første ledd, jf. § 6-1 første ledd ikke er oppfylt. Høyesterett kom dermed enstemmig til at staten skulle gis medhold og tilkjennes saksomkostninger.

Skattedirektoratets kommentar

Høyesteretts dom er klargjørende ved at den oppstiller flere momenter som vil være til hjelp ved vurdering av om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og fremtidige inntekter, eller om kostnaden er for fjern eller indirekte slik at fradrag ikke skal innrømmes.

Etter Skattedirektoratets syn er det klargjørende at Høyesterett omtaler normen for tilknytning til å gjelde kostnader som ikke er for fjern og indirekte i forhold til den skattepliktiges inntektsservv. Formuleringene fra Skagendommen og Kvervdommen om "*nær og umiddelbar*" sammenheng mellom kostnad og inntektsservv skapte etter direktoratets syn noe uklarhet, særlig siden rettspraksis forøvrig ikke oppstiller noe vilkår om at et eventuelt inntektsservv må være nært forestående.

Det er videre klargjørende at Høyesterett slår fast at vurderingen av hva som var formålet med en kostnad skal foretas på et objektiv grunnlag hvor den skattepliktiges uttalte formål er et element i vurderingen. En slik objektivisert tilnærming er tilsvarende som i andre tilfeller hvor den skattepliktiges formål med en disposisjon skal fastlegges, som f.eks. i relasjon til skatteloven § 14-90.

Skattemyndighetene skal i utgangspunktet være tilbakeholdne med å overprøve den skattepliktiges forretningsskjønn. Men når det foreligger flere alternative formål med en kostnad kan det imidlertid være nødvendig å vurdere egnetheten til en kostnad knyttet opp mot det uttalte formål for å kunne fastslå hva som var hovedformålet med kostnaden.

Etter Høyesteretts dom i Kvervdommen har det vært noe usikkerhet knyttet til rekkevidden av skatteloven §§ 6-1 og 6-24. Denne dommen klargjør hvor grensen for fradragsrett bør ligge, og hvordan denne kan fastlegges i den enkelte sak.

Ved vurderingen kan det blant annet tas hensyn til momenter som bl.a. om kostnaden anses egnet eller er effektiv, om kostnaden er mer allmenn og generell eller om den mer spesifikt kommer den skattepliktige til nytte. Videre er det relevant å ta hensyn til om en kostnad bare har indirekte effekt/assosiasjonsverdi, om den påståtte effekten er etterprøvbare og om en virking vil komme langt inn i fremtiden. Dersom det på grunnlag av disse momentene fremgår at inntektstilknytningen er for fjern og indirekte vil ikke vilkårene for fradrag være oppfylt.